

**ANÁLISIS DE LA
RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 41 FACPCE
“NORMAS CONTABLES PROFESIONALES.
DESARROLLO DE CUESTIONES DE
APLICACIÓN GENERAL: ASPECTOS DE
RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN PARA
ENTES PEQUEÑOS”**

**Presentación y Exposición de la
Información Contable**

Temas Tratados en otras R.T.

Conclusiones

AUTOR: PROF. MARIO C. CORÁN

INDICE

	Página
Reconocimiento y Medición del Patrimonio Neto de la RT 41	3
Medición de Resultados de la RT 41	5
Presentación – Exposición de la Información Contable de la RT 41	7
Temas tratados en otras Resoluciones Técnicas	9
Aplicación de la RT 41	10
Conclusiones	11

RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DEL PATRIMONIO NETO DE LA RT 41 (Sección 4)

Los elementos integrantes del Patrimonio Neto considerados por la RT 41 son los siguientes:

Aportes de los propietarios

- Capital suscrito
- Aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones
- Primas de emisión

Resultados acumulados

- Ganancias reservadas
- Resultados no asignados.

La RT 41 define a cada uno de estos elementos como sigue:

Capital suscrito

Un ente reconocerá la emisión de acciones, cuotas partes u otros instrumentos de patrimonio, como capital en el momento en que sean suscritos dichos instrumentos por los propietarios. El reconocimiento se hará por su valor nominal.

Aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones

Deben considerarse como patrimonio cuando:

- a)** *hayan sido efectivamente integrados;*
- b)** *surjan de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración del ente que estipule: i) que el aportante mantendrá su aporte, salvo cuando su devolución sea decidida por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente mediante un procedimiento similar al de reducción del capital social; ii) que el destino del aporte es su futura conversión en instrumentos de capital; iii) las condiciones para dicha conversión en instrumentos de capital;*
- c)** *hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente o por su órgano de administración ad-referéndum de ella.*

Estos aportes se miden por el valor en que sean reconocidos inicialmente los activos incorporados.

Los aportes que no cumplan todas las condiciones mencionadas se reconocerán como pasivo.

Primas de emisión

Las primas de emisión se medirán en las suscripciones de capital por la diferencia entre el aporte y el valor nominal del capital suscrito.

Ganancias reservadas

Son las ganancias retenidas en el ente por disposiciones legales, estatutarias u otras o por explícita voluntad social. Se medirán de acuerdo con el valor establecido en el acto que decidió su asignación

Resultados no asignados

Los resultados no asignados son los resultados acumulados sin asignación específica.

Los cambios de su saldo, pueden surgir (entre otros) por:

- Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas
- Distribuciones a los propietarios
- Transferencias a aportes de los propietarios
- Transferencias hacia y desde ganancias reservadas

Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas

Los aportes efectivamente integrados, destinados a absorber pérdidas acumuladas, modifican los resultados acumulados, siempre que hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente o por su órgano de administración ad referendum de ella.

Distribuciones a los propietarios

El ente reducirá de los resultados no asignados las distribuciones a los propietarios.

Los honorarios de directores, síndicos y otros funcionarios de la entidad no representan distribuciones y deberán reconocerse como resultados en el período en el cual se prestaron los servicios, aunque se requiera su posterior aprobación por parte de la Asamblea, reunión de socios o similar.

Transferencias a aportes de los propietarios

Los resultados no asignados deberán transferirse a aportes de los propietarios cuando se apruebe la capitalización por parte de la Asamblea (u órgano equivalente).

Transferencias hacia y desde ganancias reservadas

Las asignaciones de resultados hacia y desde resultados no asignados, hacia y desde ganancias reservadas, reducen este rubro e incrementan las ganancias reservadas o viceversa.

Las definiciones establecidas precedentemente por la RT 41 son similares a las contenidas al respecto por las RT 8, 9 y 17.

Si corresponde aclarar que la RT 41 no indica que la reexpresión del capital suscrito debe exponerse en una cuenta separada (Ajuste del Capital), tal como lo hace la RT 8.

MEDICIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA RT 41 (Sección 4)

Los conceptos contenidos en la RT 41 con relación a Resultados son:

Ingresos

La medición de los ingresos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos incorporados o de los pasivos cancelados. En el caso de las ventas de bienes y servicios, se restará el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad haya otorgado.

Gastos

La medición de los gastos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos enajenados o consumidos o de los pasivos asumidos, con las excepciones dispuestas en el siguiente apartado (costo de ventas).

Costo de Venta

El costo de venta de los bienes de cambio se determinará en función de alguno de los siguientes criterios:

- a) por el costo de reposición del momento de la venta;*
- b) aplicando sobre el valor de venta el porcentaje de costo estimado que tome en consideración el margen bruto; o*
- c) mediante la suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final.*

El costo de ventas calculado conforme el inciso c) anterior, no permite segregar los resultados de tenencia, distorsionando el margen bruto. De optarse por esta alternativa, la diferencia entre ventas de bienes y servicios y su costo en el Estado de Resultados no debe identificarse como resultado bruto o términos similares. En nota a los estados contables se debe explicitar que los costos de ventas calculados pueden incluir resultados de tenencia no cuantificados.

El costo de venta de los bienes de cambio cuya medición periódica sea por su valor neto de realización, se determinará al valor neto de realización del momento de la venta.

Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización

La medición del resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización se hará por diferencia entre el VNR y la medición contable anterior.

Impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias se reconocerá sobre la base del impuesto determinado correspondiente al ejercicio (método del impuesto a pagar). Se admite su reconocimiento aplicando el método del impuesto a las ganancias por el diferido.

En aquellas jurisdicciones donde –antes de la emisión de esta Norma– el uso del método del impuesto a las ganancias por el diferido hubiese sido obligatoria, el ente que aplique esta Resolución Técnica deberá aplicar el método del diferido.

Es conveniente aclarar que los resultados no se miden. Quedan determinados a partir del criterio de medición utilizado en los activos y pasivos que los originan.

En el caso de las Ventas de Bienes o Servicios, no se hace mención al tratamiento a dar a los reintegros y desgravaciones, tal como lo indicado por la RT 9.

Con respecto al Costo de Ventas, sería preferible que se usara la expresión Costo de los Bienes Vendidos o Costo de los Servicios Prestados. Además, según la RT 9, el Costo de los Bienes o Servicios Prestados es el conjunto de los costos medidos en valores corrientes del mes en que se reconocen, atribuibles a la producción o adquisición de los bienes o a la generación de los servicios cuya venta da origen al concepto de venta de bienes o servicios. Por lo tanto, la RT 9 no reconoce las alternativas b) y c) citadas por la RT 41 para la determinación de dicho rubro.

Según el Dr. Enrique Fowler Newton, la alternativa de aplicar al valor de venta un porcentaje de costo estimado (opción b de la RT 41), presenta las siguientes características:

- este método tuvo alguna difusión décadas atrás pero no tiene mayor aplicación en la actualidad;
- su empleo puede ser trabajoso cuando existan diferencias significativas entre los porcentajes de márgenes brutos de los diversos bienes vendidos;
- es probable que un costo de lo vendido determinado con este método no represente ni costos de reposición ni costos históricos sino una mezcla de ellos.

Continuando con la opinión del Dr. Enrique Fowler Newton, la aplicación de la alternativa c) de la RT 41 para la determinación del Costo de Ventas significaría:

a) incumplir el artículo 64 de la ley 19.550 que específicamente requiere que el estado de resultados muestre el costo de las mercaderías o productos vendidos o servicios prestados correspondiente a cada actividad; por lo que

b) sus directores podrían ser acusados de cometer el delito de "balance falso" (en rigor, "estados contables falsos") previsto por el artículo 300, inciso 2) del Código Penal.

Con relación al Impuesto a las Ganancias, la RT 17 solo admite el método del impuesto diferido.

PRESENTACIÓN – EXPOSICIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE DE LA RT 41 (Sección 3)

La RT 41 dictamina con relación a la exposición de la información contable lo que sigue:

Respecto del contenido y la forma de los estados contables deben aplicarse las reglas contenidas en las siguientes normas, según el caso, con las modalidades establecidas en el Anexo III.

- a) RT N° 8: Normas generales de exposición contable. (RT 8)*
- b) RT N° 9: Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios. (RT 9)*
- c) RT N° 11: Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro. (RT 11)*
- d) RT N° 14: Información contable de participaciones en negocios conjuntos. (RT 14)*
- e) RT N° 21: Valor patrimonial proporcional - Consolidación de estados contables - Información a exponer sobre partes relacionadas. (RT 21)*
- f) RT N° 22: Normas contables profesionales: Actividad agropecuaria. (RT 22)*
- g) RT N° 23: Normas contables profesionales: Beneficios a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo. (RT 23)*
- h) RT N° 24: Normas contables profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos. (RT 24)*
- i) Las Interpretaciones de las normas contables mencionadas.*
- j) Las cuestiones abordadas en otras normas contables y las que se dicten en el futuro, vinculadas al contenido y la forma de los estados contables.*

Se debe tener presente que hay cuestiones relacionadas con la exposición de los estados contables para entes pequeños incluidas en distintas partes de la RT 41.

Asimismo, el Anexo III de la RT 41 permite que los entes pequeños no cumplan con ciertas normas de exposición (información complementaria) previstas en las RT 8, 9, 11 y 18.

Anexo III

Los EP podrán no exponer la información complementaria requerida por:

- 1.- Resolución Técnica N° 8 (Normas generales de exposición contable)*

1.1.- El acápite 5 del inciso b) de la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del capítulo VII de la segunda parte de ésta Resolución: cuando se hayan reconocido o revertido desvalorizaciones de activos: (i) si la desvalorización o la reversión correspondiere a bienes individuales: su naturaleza y una breve descripción de ellos; (ii) si la desvalorización o reversión correspondiere a actividades generadoras de efectivo, se informará su descripción, indicando si corresponden a líneas de productos, plantas, negocios, áreas geográficas, segmentos, etc.; y si la conformación de los grupos varió desde la anterior estimación de su valor recuperable y, de ser así, las formas anterior y actual de integrar los grupos y las razones del cambio.

2.- Resolución Técnica N° 9 (Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios)

2.1.- El inciso c) de la sección A.1 (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del Capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de ésta Resolución.

2.2.- El inciso a) de la sección C.7 (Impuesto a las ganancias) del capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de ésta Resolución.

2.3.- El inciso C.2. (Instrumentos financieros) de la sección C (Cuestiones diversas) del capítulo VI (Información complementaria).

3.- Resolución Técnica N° 11 (Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro)

3.1. El inciso A.2. (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) de del capítulo VII (Información complementaria).

4.- Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular)

4.1.- Los siguientes incisos y párrafo de las secciones 4.7.1 (En relación con todos los contratos de arrendamiento) y 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero) de ésta resolución:

i) el inciso b) de la sección 4.7.1 (En relación con todos los contratos de arrendamiento);

ii) el primer párrafo de la sección 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero);

iii) el inciso a) de la sección 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero).

Conviene recordar que el Art. 3° de la RT 41 recomienda al CENCyA (Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y de Auditoría) avanzar en el estudio de las reformas necesarias de los aspectos de exposición y revelación de estados contables que surjan como consecuencia de los criterios de reconocimiento y medición establecidos en esta Resolución, por lo que habrá que esperar nuevos pronunciamientos de la FACPCE en este sentido.

TEMAS TRATADOS EN OTRAS RESOLUCIONES TÉCNICAS

En el Anexo II de la RT 41 se lista una serie de temas no previstos en esta norma indicando en cada caso la Resolución Técnica y su respectiva sección en donde estas cuestiones están tratadas.

Tema	RT y sector en donde está tratado
Activación de costos financieros	Sección 4.2.7. - RT 17
Activos Biológicos	Secciones 4.4., 5.5. y 5.11. - RT17 y RT 22
Activos originados en instrumentos derivados y/o que forman parte de operaciones de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18
Activos y pasivos que son ítems o partidas cubiertas o instrumentos de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18
Arrendamientos	Sección 4 (Arrendamientos) - RT 18.
Bienes incorporados por fusiones y escisiones	Sección 6 (Combinaciones de negocios) - RT 18 Sección 7 (Escisiones) - RT 18
Combinaciones de negocios	Sección 6 (Combinaciones de negocios) - RT 18
Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial o del de consolidación proporcional	Sección 1 (Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial proporcional o del de consolidación proporcional) - RT 18
Impuesto diferido	Sección 5.19.6. - RT 17
Llave de negocio	Sección 3 (Llave de negocio) - RT 18
Modelo de revaluación de bienes de uso	Sección 5.11. - RT 17
Pasivos por beneficios a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo	RT 23. Normas contables profesionales: Beneficios a los empleados posteriores a la relación laboral y otros beneficios a largo plazo

Participaciones no societarias en negocios conjuntos	RT 14. Información contable de participación en negocios conjuntos.
Participaciones permanentes en otras sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa	Secciones 4.4. y 5.9. - RT 17 y Sección 1 (Medición contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa) - RT 21.
Pasivos originados en instrumentos financieros derivados y/o que forman parte de operaciones de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18.
Reclasificación en la medición de Inversiones Permanentes	Sección 1 - RT 21.
Reestructuraciones	Sección 5 (Reestructuraciones)- RT 18
Resultados diferidos	Sección B.2., Capítulo V - RT 9 y 11

APLICACIÓN DE LA RT 41 (Sección 5)

La RT 41 dispone con respecto a su aplicación lo siguiente:

Cuando un EP aplique o deje de aplicar esta norma, deberá hacerlo con efecto retroactivo, salvo que resultare impracticable.

Impracticable

La aplicación de una norma o un criterio contable será impracticable cuando el ente no pueda hacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para ello. Sobre este criterio, las normas proporcionarán exenciones específicas al aplicar requerimientos particulares.

CONCLUSIONES

1) Conclusiones con relación a su Alcance:

1.a) La norma no es obligatoria para los entes alcanzados. Por lo tanto, su aplicación es opcional.

1.b) La redacción de esta sección es poco clara y confusa.

1.c) La definición de las Ventas Netas no es precisa.

1.d) No se expresa el fundamento del importe límite de \$ 15.000.000 anuales (base diciembre 2014).

2) Conclusiones con relación a la Unidad de Medida:

2.a) Prácticamente deja de tener relevancia los parámetros cualitativos para la caracterización del contexto económico, pasando a ser decisivo el parámetro cuantitativo del 100% de inflación acumulada en los últimos tres ejercicios.

2.b) Aunque se considere exclusivamente el parámetro cuantitativo, no se debería estar homogeneizando la unidad de medida (el mal llamado ajuste por inflación) ya que, en función del Índice de Precios Internos Mayoristas del INDEC, la tasa de inflación acumulada para los tres ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 2014 arroja una cifra inferior al 100%.

3) Conclusiones con relación a la Medición de Activos y Pasivos:

3.a) No es obligatoria la segregación de los componentes financieros implícitos en los créditos y deudas en moneda, con las consiguientes distorsiones en la información contable.

3.b) Permite medir los créditos y deudas en moneda utilizando el valor descontado calculado a partir de la tasa de interés del mercado (valor corriente) cuando no existe la posibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, contrariando lo que razonablemente estable la RT 17 al respecto.

3.c) Posibilita que los bienes de cambio adquiridos (caso general) sean medidos al precio de la última compra.

4) Conclusiones con relación al Impuesto a las Ganancias:

4.a) Otorga la posibilidad de no utilizar el método del impuesto diferido para la contabilización del impuesto a las ganancias, lo que modificaría el valor de los activos y pasivos correspondientes.

5) Conclusiones sobre el Modelo Contable:

5.a) El Modelo Contable que apliquen los entes comprendidos por la RT 41 podría ser diferente al usado por el resto de las organizaciones en nuestro país, lo que es irrazonable.

5.b) A continuación, se ofrece una comparación entre ambos modelos contables:

PARÁMETRO	RT 16 y 17	RT 41
Capital a Mantener	Financiero	No está definido. Se debe aplicar lo dispuesto por la RT 17
Unidad de Medida	Moneda Homogénea	Moneda Homogénea, pero se considera como indicador clave y condición necesaria para la reexpresión, a la pauta cuantitativa.
Criterios de Medición de Activos y Pasivos	Valores Históricos y Valores Corrientes	Valores Históricos y Valores Corrientes, pero puede haber diferencias en: Créditos por Ventas en Moneda; Otros Créditos en Moneda; Bienes de Cambio (caso general); Deudas Comerciales en Moneda; Deudas por Remuneraciones, Cargas Sociales y Fiscales; Otras Deudas y Provisiones en Moneda

5.c) Como consecuencia de lo explicitado en el punto 5.a), el resultado que determinen las entidades en la República Argentina según apliquen RT 41 o no, podría ser distinto, lo que no admite el menor análisis.

6) Conclusiones con relación a la Exposición de la Información de los Estados Contables:

6.a) Es posible que existan circunstancias que tornen necesario que la forma y contenido de los estados contables sea diferente en el caso, por ejemplo, de las Entidades incluidas en el Artículo 299 de la Ley de Sociedades, subsidiarias de empresas con casa matriz en el extranjero, entes de gran magnitud por el volumen de sus operaciones, entidades sin fines de lucro, etc.

6.b) Esto no implica distinta calidad de la información sino distintos niveles de desagregación de la misma.

6.c) La RT 41 poco ha avanzado en materia de exposición de la información de los estados contables de Entes Pequeños.

6.d) Solo hay una serie de dispensas en materia de Información Complementaria contenidas en el Anexo III y algunos temas dispersos a lo largo de todo el contenido de esta resolución técnica.

6.e) Habrá que esperar que se cumpla la recomendación dispuesta en el Art. 3º de la RT 41 de avanzar en el estudio de las reformas necesarias de los aspectos de exposición y revelación de estados contables que surjan como consecuencia de los criterios de reconocimiento y medición establecidos en esta Resolución Técnica.