

CONSULTORIO CONTABLE



Martín Kerner  30/05/2024

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D & G)

INFORME DE AUDITOR. OBLIGATORIEDAD O NO DE INFORMAR SOBRE LIBROS LLEVADOS EN LEGAL FORMA

P.: En los informes de auditoría se debe expresar si los estados contables auditados concuerdan con los registros contables de la entidad, los que han sido llevados en sus aspectos formales de conformidad con las disposiciones legales. La pregunta es, ¿cuál es la norma que justamente solicita esto?

R.: La obligatoriedad de mencionar en los informes del contador sobre información contable si “los registros contables son llevados en sus aspectos formales de conformidad con las normas legales vigentes” surge del último párrafo de artículo 28 del decreto-ley 16638/57. Efectivamente, de un decreto-ley del año 1957, “Régimen arancelario para los profesionales de Ciencias Económicas” en las distintas jurisdicciones de nuestro país. El mencionado párrafo expresamente dice que *“el dictamen expresará que el Balance General y la Cuenta de Ganancias y Pérdidas concuerdan con las registraciones contables llevadas de conformidad con disposiciones legales y que se han observado criterios de valuación técnicamente correctos”*.

La pregunta es si ese decreto se encuentra vigente o no. En el Memorando de Secretaría Técnica A-38 de la FACPCE se interpreta que actualmente no está vigente, por nuevas legislaciones que lo han abrogado, particularmente la Ley 20488. Desde la emisión de este Memorando, los Consejos Profesionales de las provincias del país emitieron normas eliminando en consecuencia la obligatoriedad. Por lo tanto, los modelos de informes del contador de acuerdo con RT 37 contenidos en el Informe 22 de la FACPCE ya no incluyen esta mención.

Por su parte, los modelos publicados por el Consejo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires aún mantienen la siguiente mención dentro de la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”: *“a) Con base en mi examen descripto, informo que los estados contables citados surgen de registros contables llevados en sus aspectos formales de acuerdo con normas legales (de corresponder)”*. Sin embargo, una nota aclara que no es necesario en los casos en los que estén llevados en legal forma o bien no sea requerido por algún Organismo de Control. Es decir, si los libros están llevados efectivamente en legal forma no es necesaria la mención y tampoco si no hay una exigencia expresa de un regulador (como IGJ, INAES, CNV, SSN, etc.). Al respecto, ver la resolución 65/2014 del CPCECABA en la cual se elimina el requisito de las normas para legalizaciones. En esta resolución el Consejo CABA aclara que no obstante haber desaparecido por ley esta obligación, (a) ciertos organismos de control, en uso de sus facultades normativas, la han incluido en sus disposiciones vinculadas con los informes de auditoría sobre estados contables de sociedades bajo sus respectivos ámbitos de

fiscalización (Inspección General de Justicia, Comisión Nacional de Valores, Superintendencia de Seguros de la Nación, Banco Central de la República Argentina, entre otros); y (b) por aplicación de lo dispuesto por la RT 37, el auditor debe igualmente efectuar el cotejo de los estados contables con los registros contables (punto 3.5.2.) así como la revisión de la correlación entre registros contables y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria (punto 3.5.3.), en consecuencia esta eliminación no exime en modo alguno de la obligación que tiene el auditor, de aplicar dichos procedimientos. Y si de su aplicación, surgiera alguna observación material con relación al cumplimiento de las disposiciones legales, el auditor deberá informarlo en su dictamen. Además, para una amplia franja de entes, no sujetos a la normativa de organismos de control que requieran la referencia en el informe de auditoría sobre los estados contables, a los libros rubricados y a la forma como éstos son llevados, la mención de los registros en legal forma no resultaría de aplicación. Por último, en tiempos se ha afianzado una práctica de auditores de informar un texto que dice algo así como “Los libros contables se encuentran en proceso de copiado a la fecha de emisión del presente informe”, lo que no ha generado inconvenientes para las entidades y refleja la realidad de la mayoría de ellas.

BONO BOPREAL. NORMAS ARGENTINAS (RT) E INTERNACIONALES (NIIF)

P.: La consulta es respecto al bono BOPREAL. La empresa compró el bono con el fin de absorber la deuda que teníamos con nuestra *intercompany* de Uruguay por las importaciones realizadas. No lo compró con ánimos de lucrar con el bono, sino dejarlo hasta el vencimiento para abonar dicha deuda. La empresa reporta contabilidad a nivel internacional donde se rige por las normas internacionales y a nivel local donde se rige por la normativa local. Lo que se necesita saber es cómo es el tratamiento del bono BOPREAL a nivel contable a efectos de normativa local e internacional, diferenciado entre ambas, ya que la empresa reporta a nivel local e internacional. Asimismo, se consulta cómo se debe contabilizar en cada momento: durante el ejercicio, al momento de cobro de intereses, al vencimiento y al cierre de ejercicio.

R.: El tratamiento contable de los bonos (inversiones en activos financieros) es aplicable para cualquier tipo de bono con cotización en mercados financieros (como el BYMA-MERVAL). En norma argentina se aplica la sección 5.6. de la RT 17 para inversiones en bienes con cotización cuya medición es a VNR (cotización menos gastos directos de venta). En este caso, se incorporan al patrimonio a su costo de adquisición y luego se miden a VNR, reconociendo ganancias y pérdidas en resultados. Cuando se cobren intereses se reduce el importe de la medición contable (que luego se llevará a VNR nuevamente). Si se mantiene al vencimiento (no pareciera ser el destino, ya que se invierte para utilizarlos para pagos al exterior), podría medirse al costo más los intereses devengados, menos las cobranzas recibidas. Si se aplica norma internacional, la norma aplicable es la NIIF 9 para la medición de activos financieros. En este caso deberá clasificarse esta inversión si es para fines de negociación (entendemos que es el destino ya que es para pago al exterior) o bien para mantener y cobrar los flujos contractuales. Si es para negociación, su medición será a valor razonable con cambios en resultados (esto es, a cotización y las ganancias y pérdidas en resultados). Las cobranzas de intereses reducen la inversión (que se llevará nuevamente a valor razonable). Si se clasifica en el modelo de negocio de mantener para cobrar los flujos contractuales, su medición es a costo amortizado (costo más intereses a la tasa efectiva menos cobranzas recibidas). Recomendamos analizar las normas reseñadas para la aplicación correcta del caso planteado.

ACTIVIDAD AGROPECUARIA. GRANOS

P.: En el caso de la liquidación de granos, ¿cómo deben quedar expuestos en el balance

al cierre los granos entregados pero no liquidados?

R.: La actividad agropecuaria es aplicable para los activos biológicos (activos en proceso de producción agropecuaria) y al resultado de la producción agropecuaria, hasta el punto de cosecha o recolección. En este caso, aplicándose la RT 22. Los granos, son productos agropecuarios, ya no son activos biológicos, así que no le es aplicable la RT 22, sino las normas generales como al resto de los bienes de cambio. En el caso consultado, no se comprende bien el trasfondo de la operación. Si hay entrega, entonces se deberá reconocer la venta aunque no se haya emitido la factura, dando de baja los bienes en el costo y reconociendo el ingreso de la operación. Si se trata de una entrega a un acopiador o intermediario, el cual realiza la venta posterior por cuenta y orden del comitente a un tercero, entonces es lo mismo que si los granos aún estuvieran en existencia en la empresa. La venta al tercero aún no se produjo y los granos formarán parte de los bienes de cambio y se miden a VNR (porque son fungibles, con mercado transparente y se comercializan sin esfuerzo significativo). Cuando el intermediario realice el líquido producto por la operación con el tercero, se reconocerá la venta y el costo. Ver RT 41 o 17.

FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCION. TRATAMIENTO CONTABLE

P.: Un fideicomiso de construcción tiene dos fiduciantes: uno aporta el terreno y el otro el dinero para la obra. Los mismos son los beneficiarios, que se adjudicarán las unidades. Consulta (desde la contabilidad del Fideicomiso): ¿Cómo se registra el aporte? ¿Pasivo o Patrimonio neto? ¿En qué rubro se tiene que incluir la obra en curso? Los gastos que no se incluyen en la obra, como por ejemplo el impuesto inmobiliario, ¿se deben registrar como pérdida o disminuyen la deuda contra los beneficiarios (en caso de que los aportes sea un pasivo)?

R.: Los fideicomisos son los casos más complejos y para su tratamiento adecuado hay que analizar todos los factores legales y comerciales, pero por sobre todo la esencia económica de la transacción, fundamentalmente lo que sucede al finalizar el fideicomiso. Por ejemplo: un fiduciante “aporta” un terreno a un fideicomiso y otros fiduciantes aportan dinero (muchas veces en cuotas). El fiduciario debe encargarse de la construcción de un inmueble y ambos tipos de fiduciantes, ahora como beneficiarios, recibirán unidades de departamentos a su finalización. En este caso, la esencia del negocio indica que el fiduciario actúa como un mandatario por cuenta y orden de los fiduciantes, por lo tanto el supuesto “aporte” en realidad es un pasivo para el fideicomiso, es decir, la obligación de entregar “algo” al finalizar el fideicomiso. Bajo el mismo ejemplo, la obra en curso representa un bien de cambio para el fideicomiso (bienes en proceso de construcción para su venta o entrega). Los gastos que no son necesarios para la obra (ver 4.2. RT 17), como los gastos generales de administración, deben ser imputados a resultados. Solo podrían reconocerse como activos (crédito a recibir) o disminuir un pasivo en el caso que los fiduciantes expresamente se hayan comprometido a reintegrar ese gasto al fideicomiso (cosa que nunca vi en la práctica). Aclaración: el impuesto inmobiliario, mientras dura la obra, es parte del costo necesario de la misma.

BIENES PERSONALES. RESPONSABLE SUSTITUTO. RECONOCIMIENTO CONTABLE

P.: Respecto al impuesto sobre los bienes personales, sociedades y participaciones, determinado y abonado por la Sociedad. Si bien la normativa establece que *“las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago”*, ¿puede la Sociedad asumir el pago del impuesto registrándolo como un gasto en concepto de impuestos varios renunciando al reintegro de dicha suma? No se

registraría a la cuenta particular de los socios sino a una cuenta de Gastos de la sociedad, asumiéndolo como propio.

R.: El pago del impuesto sobre bienes personales, por las sociedades y participaciones de los socios cuya obligación recae sobre la Sociedad como responsable sustituto no es un impuesto de la Sociedad, sino un pago por cuenta del socio, de un tercero. Por lo tanto, debe ser reconocido contablemente por parte de la Sociedad como un crédito y no como un gasto por impuesto. En el caso planteado, se trata de un crédito incobrable, es decir, el socio no reintegra ese dinero a la Sociedad. Entonces se reconoce en pérdida, por ser un incobrable, pero no por ser un impuesto. Primero se registrará el pago en el activo, como crédito contra la cuenta del socio. Posteriormente, se dará de baja el crédito, con contrapartida en pérdida por incobrabilidad. Finalmente queda imputado en el resultado, pero, en vez de un gasto por impuesto, queda como una pérdida por incobrable en los Resultados de Tenencia.

Cita Digital: EOLDC109953A