

| | |
|---------------|--------------------------------|
| TÍTULO: | CONSULTORIO CONTABLE |
| AUTOR/ES: | Kerner, Martín |
| PUBLICACIÓN: | Profesional y Empresaria (D&G) |
| TOMO/BOLETÍN: | XXIV |
| PÁGINA: | - |
| MES: | Agosto |
| AÑO: | 2023 |
| OTROS DATOS: | - |

MARTÍN KERNER

CONSULTORIO CONTABLE

APROBACIÓN DE ESTADOS CONTABLES. HECHOS POSTERIORES. PLAZO

P.: Se consulta si hay algún impedimento en la legalización de estados contables ni bien cierra el ejercicio, por ejemplo, si el cierre es el 31 de marzo y la legalización es en el mes de abril. Si luego se verifica algún hecho posterior dentro de los 4 meses para la legalización, ¿se debe realizar una rectificación en los estados contables legalizados? ¿Cómo sería el procedimiento?

R.: No hay ningún impedimento en aprobar los estados contables (EC) al mes siguiente al del cierre (incluso hay empresas que reportan a los pocos días y otras entidades como Bancos y Seguros, que apenas tienen un mes y medio o dos meses después del cierre para presentarlo al organismo de control). Los hechos posteriores van desde la fecha de cierre (31-3) hasta la fecha de aprobación por parte del Directorio de los EC, que generalmente coincide con la fecha del informe del auditor (en este caso sería durante el mes de abril). No es que los hechos posteriores abarcan siempre cuatro meses, sino que abarca el tiempo entre el cierre y la fecha que se aprueba el EC. Generalmente esta aprobación, por límites dispuestos por la ley de sociedades, es a los cuatro meses después del cierre, para convocar a Asamblea en el quinto mes. Pero no quiere decir que siempre deba ser de cuatro meses, puede ser antes. Una vez aprobados los EC por el Directorio (y firmado el informe del auditor), los EC no se modifican. Cualquier corrección o modificación será por AREA en el ejercicio siguiente.

BIENES DE USO. VIDA ÚTIL

P.: A los efectos de la amortización, ¿cuál es el plazo de vida útil que debe asignarse a un baño químico?

R.: No hay ninguna norma que establezca la vida útil de ese bien ni de ningún otro tipo de bienes de uso. La vida útil es una cuestión de criterio, que deberá establecer la empresa, en base a su experiencia y considerando el período que se utilizará el activo para la actividad que genera ingresos. Los bienes de uso (BU) deben medirse a su costo menos amortizaciones (en el modelo de costo). Las amortizaciones o depreciaciones representan el consumo o costo que derivan de la incorporación de beneficios económicos por la utilización de esos activos. Es decir, la adquisición de un "auto" (o cualquier bien de uso) es un gasto, pero se activa porque el uso de ese bien genera ingresos para la entidad a lo largo de varios años, no se "consume" en el primer uso, por lo que deberá imputarse su costo de adquisición a lo largo de esos años

que se espera que brinde beneficios (período denominado vida útil). Por eso la amortización es el costo producto del consumo del activo a medida que su utilización va generando ingresos. Usualmente los ingresos que se derivan de la utilización de un bien de uso son indirectos y en combinación con otros bienes, por lo que su identificación directa es dificultosa (p. ej., una máquina fabrica productos que luego se venden y generan ingresos con su cobranza, por lo que el ingreso del uso de la máquina es a través del cobro de la venta de los productos que fabrica, seguramente junto a otros bienes, como el inmueble, otras máquinas, el depósito, estanterías, caños, cables, instalaciones, etc.). La amortización o depreciación, entonces, debe considerar la vida útil estimada de los bienes. La vida útil es una estimación que se basa en todos los elementos de juicio de los cuales pueda disponer la empresa al respecto. Esa estimación siempre puede cambiarse en forma prospectiva para tomar en consideración nuevos elementos que la evidencien. Las normas contables no establecen (ni podrían) la vida útil sino que esa es una estimación que deberá hacer la entidad. Las normas contables disponen los criterios de medición para activos y pasivos, por ejemplo, modelo de costo (costo menos depreciaciones) para los bienes de uso, pero no pueden establecer la vida útil de los bienes. No es función de las normas ni del contador establecer la vida útil de un activo. La vida útil es el plazo de tiempo que se espera que un bien sea utilizado por la empresa y le brinde beneficios por su empleo y puede coincidir o ser inferior a su vida económica (el tiempo que puede usarse, estimativamente, de acuerdo con su fabricante). ¿Cómo podría el contador establecer la cantidad de unidades producidas o las horas que se utilizará una máquina o la cantidad de km que va a recorrer un rodado o el tiempo que se espera que se utilice? La costumbre de utilizar vidas útiles estándar para cualquier tipo de bien, empresa, uso y circunstancia (como ser 5 años rodados, 10 años maquinarias, 50 años edificios) no resiste ninguna lógica ni tiene ningún sustento técnico ni normativo ni científico ni basado en la experiencia. Son meros usos de hace muchísimos años y que la mayoría de los contadores no cuestiona, casi mitos contables, sin ningún sustento. Por supuesto no negamos que su uso es generalizado y mantenido a lo largo de los años, pero eso no quiere decir que esté bien ni que respete las normas contables. Respecto de la asignación de vida útil contable, no existen en ninguna norma los años de vida útil para *todas* las maquinarias o rodados, sino que la empresa deberá estimar la misma considerando una serie de pautas que definirían su vida útil estimada. Entre ellas, la sección 5.11. de la RT 17 o la 4.1.6 de la RT 41 establece: "*Depreciación. Es la distribución sistemática y sobre una base racional de las mediciones atribuidas a un activo depreciable en los distintos ejercicios en los cuales se estima ha de ser utilizado por el ente, previa deducción, cuando corresponda, de su valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando agote su capacidad de servicio. En dicha distribución deberá considerarse la capacidad de servicio estimada del bien (unidades a producir, período de utilización u otros criterios), la porción ya utilizada de esa capacidad, los factores económicos o legales que impongan límites al uso del bien, y otros aspectos que puedan afectar la forma en que se consumen los beneficios producidos por el activo, como políticas de mantenimiento, obsolescencia tecnológica, etc. Para el cómputo de las depreciaciones se considerará, para cada bien: a) su medición contable; b) su naturaleza; c) su fecha de puesta en marcha, que es el momento a partir del cual deben computarse depreciaciones; d) si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, caso en el cual deberá reconocérsela; e) su capacidad de servicio, a ser estimada considerando el tipo de explotación en que se utiliza el bien, la política de mantenimiento del mismo, y su posible obsolescencia (tecnológica, comercial o legal); f) la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes del bien sufran un desgaste o agotamiento distinto al del resto de sus componentes; g) el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio; h) la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal; y i) los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías u otras razones. Si apareciesen nuevas estimaciones, debidamente fundadas, de la capacidad de servicio de los bienes, de su valor neto de realización final o de cualquier otro elemento considerado para el cálculo de las depreciaciones, las posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos deberán ser adecuadas a la nueva evidencia (efecto prospectivo)".*

RT 21. CONSOLIDACIÓN Y VPP

P.: Se consulta cómo valorar una inversión en una Sociedad que presenta las siguientes características: la Sociedad A posee una participación del 5% en la Sociedad B. Si bien la Sociedad A no ejerce control directo, la Sociedad A es controlada por la Sociedad C (posee una participación del 90%). Esta Sociedad C también controla a la Sociedad B con una participación del 95%. Entonces, ¿cómo deben ser valuadas las participaciones de A y C en la Sociedad B? - Opción 1: la participación de A en B debe ser valuada al costo y la participación de C en B utilizando VPP por el 95%. - Opción 2: la participación de A en B debe ser valuada al costo y la participación de C en B utilizando VPP por el 100%. - Opción 3: la participación de A en B debe ser valuada utilizando VPP por el 5% y la participación de C en B utilizando VPP por el 95%. Y luego cómo sería el proceso de consolidación de C.

R.: En los estados contables individuales de A, su participación del 5% en B debe ser valuada a su costo (de acuerdo con sección 5.9. de la RT 17), salvo que justifique que posee influencia significativa. La sociedad C, por su parte, tiene control sobre A y sobre B. Por lo tanto, la sociedad C deberá presentar estados contables consolidados incluyendo a sus subsidiarias A y B. En el caso de A, reconociendo una participación minoritaria del 10% (porque posee el 90%) y en el caso de B, deberá ser consolidada en forma total, sin participación minoritaria, ya que posee (en forma indirecta) el 100%, es decir, el 95% en forma directa y el 5% a través de su controlada A (RT 21, sección 2). En sus estados contables individuales, C medirá sus participaciones en A y B al VPP (RT 21, sección 1).

APORTE IRREVOCABLE

P.: La consulta es respecto a un aporte irrevocable para futuro aumento de capital. Se trata de una SA que con fecha 23/01/2020 realiza un acta de asamblea extraordinaria donde los accionistas aportan 2 inmuebles a favor de la sociedad, pero se aclara que los socios resuelven posponer las decisiones respecto al aumento de capital hasta que no estén terminadas las escrituras traslativas de dominio. Entiendo que el asiento contable sería inmuebles a aportes irrevocables para futuros aumentos de capital. En este caso, ¿debe registrarse esta última cuenta como un pasivo o dentro del patrimonio neto? Si al cierre del ejercicio que es el 31/10/2020 ya estuviera inscripto el cambio de dominio de los inmuebles, ¿se debería modificar algo contablemente?

R.: Las normas contables respecto de aportes irrevocables se encuentran en la sección 5.19.1. de la RT 17 y en la sección 4.3.1.2. de la RT 41. "*RT 41: 4.3.1.2. Aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones. Los 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; 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*". Por lo tanto, en el caso consultado, si el aporte se va a mantener y capitalizar, podría considerarse en el PN desde el momento de su entrega a la sociedad. La escrituración no debería cambiar esta registración. Solamente cuando se emitan las acciones correspondientes es que deberá darse de baja para aumentar el capital. Recordamos que todas las cuentas del PN se ajustan por inflación. Si la sociedad es de CABA y controlada por IGJ, recuerde que la RG (IGJ) 7/2015 contiene mayores requisitos en cuanto a la capitalización de aportes irrevocables, y más si se trata de aportes en especie.

VPP. PATRIMONIO NETO NEGATIVO

P.: Si el PN de la sociedad controlada es negativo, a) ¿se tiene que considerar alguna particularidad para la valuación VPP?; b) ¿queda valuado y expuesto como pasivo el saldo de la valuación PP?; c) ¿se debe igualmente consolidar?

R.: El hecho del PN negativo de la controlada, *per sé*, no tiene una particularidad en la aplicación del método. Sin embargo, el punto m) de la sección 1.2. de la RT 21 establece que

la inversora imputará el porcentaje de participación en las pérdidas de la controlada hasta que la inversión quede en cero (por lógica, no podría haber una inversión al VPP negativa). En ese caso, en las notas se deberá aclarar el monto de la pérdida que no fue reconocida. Cuando la entidad vuelva a obtener ganancias, no reconocerá su porcentaje hasta netear la pérdida no reconocida. Solo se reconocería un pasivo si la inversora se comprometiera a cubrir esa pérdida de la controlada (cuestión que nunca vi en la práctica y que dudo que una inversora lo haga). Respecto del consolidado, en la sección 2 de la RT 21 se aclara que no se aplica la consolidación cuando la inversora no recupere el valor de la inversión (generalmente, cuando su valor es cero producto del punto anterior). En este caso, se deberá exponer por notas los motivos por los cuales no se aplica la consolidación.