

Los estados contables básicos en el informe N.º 27 del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría Torres, Carlos F.

Abstract: La idea del presente artículo es analizar el informe N.º 27 recientemente emitido por la FACPCE en donde se presentan modelos contables para entidades con fines de lucro que aplican sólo el Título I de la resolución técnica 54.

(*)

I. Introducción

Este Informe, emitido por el CENCYA en el mes de abril de 2024 bajo el título de "Modelo de estados contables para entidades con fines de lucro que aplican solo el Título I de la res. técnica 54" (en adelante RT 54), está destinado a brindar un modelo de presentación a los preparadores de estados contables de entidades que, persiguiendo fines de lucro, solo deben aplicar el Título I de la RT 54, es decir aquellas que no se encuentran entre las alcanzadas por el Título II en razón de la mayor complejidad de su operatoria ni en el Título III, en razón de desarrollar las actividades específicas que en él se detallan.

Dado que abarca a la totalidad de las entidades que deben aplicar el Título I, el alcance involucra a quienes por determinadas razones deben considerar los efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos incluidos en el capítulo 5 de la RT 54, el que forma parte del mencionado Título.

Las normas de presentación cuyo cumplimiento se procura facilitar a través del modelo incluido en este Informe, se encuentran organizadas en la forma que se indica a continuación:

1. Normas generales contenidas en el capítulo 6 del Título I.
2. Normas particulares aplicables al activo, contenidas en el capítulo 3 del Título I.
3. Normas particulares aplicables al pasivo y al patrimonio neto, contenidas en el capítulo 4 del Título I.

El modelo se encuentra precedido por algunas consideraciones acerca de su utilización, poniendo particular énfasis en los siguientes aspectos:

1. El modelo refiere a una entidad ficticia con fines de lucro, que está constituida en la República Argentina bajo la forma de "sociedad anónima", de conformidad con la ley general de sociedades (en adelante LGS).

2. Se ha asumido que, al preparar sus estados contables, la emisora ficticia solo aplicó el Título I de la RT 54, dado que los temas implicados en tal preparación son "de baja complejidad contable", de acuerdo con la definición que se asigna a esos temas en el Glosario de dicha Resolución Técnica.

3. El propósito de este informe es el de ayudar a los responsables por la aplicación de la RT 54 a preparar sus estados contables. Destacamos por nuestra parte que precisamente ese es el objetivo con el que el CENCYA emite sus Informes: brindar elementos destinados a facilitar la correcta aplicación de las normas contables emitidas por la FACPCE, pero no son de aplicación obligatoria.

4. El modelo solo incluye algunas notas y anexos, únicamente para fines ilustrativos. Implica por lo tanto que es posible agregar las notas o anexos que resulten necesario. Por otra parte, existen opiniones que consideran que la información complementaria se brinda solo

mediante el empleo de notas, las que pueden ser narrativas o bien asumir la forma de cuadros, a los que en este caso es posible identificarlos como anexos (1).

5. Estos estados contables ilustrativos no pretenden cumplir con los requerimientos establecidos por cada ente regulador.

Debe por otra parte considerarse que la caracterización de modelo que se asigna a esta propuesta implica que esta admite cierto grado de flexibilidad, en tanto no se aparte de los aspectos esenciales de la propuesta. Distinto hubiese sido el caso de haberse otorgado el carácter de fórmula de presentación, situación que no admitiría apartamiento alguno de la propuesta (2). Como ya lo destacamos con anterioridad, los Informes elaborados por CENCYA no revisten el carácter de normas contables, siendo solo pronunciamientos destinados a facilitar la aplicación de ellas.

A partir de estas consideraciones, examinaremos el contenido del I 27 en lo referente a los estados contables básicos, si bien para su desarrollo recurriremos también a la información complementaria que con ellos se relaciona.

II. Estado de situación patrimonial

El modelo correspondiente a este estado detalla los rubros del activo y del pasivo que lo componen. A su vez, en notas relacionadas con cada uno de esos rubros, se proponen cuadros con la información de los saldos que arrojan las distintas partidas que los componen al cierre del ejercicio actual y el del anterior, clasificados a su vez, de corresponder, en las respectivas porciones corriente y no corriente. Consideramos seguidamente esos rubros y su composición:

II.1. Composición del activo

Las normas particulares de presentación de los distintos rubros componentes del activo se encuentran en el capítulo 3 de a RT 54, acompañando en cada caso a las correspondientes normas de medición. Los consideramos a continuación:

II.1.a. Caja y bancos

Su composición es la siguiente:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Efectivo 2. Fondo fijo 3. Depósitos en cuentas bancarias 4. Valores a depositar 5. Otras disponibilidades 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los modelos anteriores no preveían nota para este rubro, considerándola irrelevante porque se interpreta que sus componentes por definición son irrestrictamente líquidos. 2. La inclusión del fondo fijo es discutible dado que carece de esa condición en la porción de los gastos que ya han sido pagados, en caso de no haber sido devengados al cierre del ejercicio, por cuanto no se efectuó la rendición de gastos y reposición del fondo fijo.

II.1.b. Inversiones financieras

Su composición es la siguiente:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Títulos públicos con cotización 2. Obligaciones negociables con cotización 3. Otros títulos privados con cotización 4. Acciones con cotización 5. Acciones sin cotización 6. Fondos comunes de inversión 7. Depósitos a plazo fijo 8. Otros 9. Menos: Deducción global de la previsión para la desvalorización de inversiones financieras 	<ol style="list-style-type: none"> 1. La inclusión de acciones en este rubro, corresponde en caso que la participación en la entidad emisora no otorgue control o influencia significativa. 2. En el caso de los depósitos a plazo fijo, si bien su inclusión es procedente cualquiera sea su plazo de imposición, su categorización en el estado de flujo de efectivo depende de que exceda o no del plazo de 90 días, calificando como equivalente de efectivo o como actividad de inversión, según sea menor o mayor a ese lapso, respectivamente. 3. La previsión cuya deducción se propone en forma global es muy discutible en razón que habitualmente de producirse esa desvalorización, la misma ya constituye un hecho concretado. 4. Para las inversiones medidas al costo amortizado (costo original más intereses devengados a tasa interna de retorno menos cobranzas concretadas) debe informarse en esta misma nota su valor razonable.

II.1.c. Cuentas por cobras a clientes en moneda

Su composición es la siguiente:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Cheques de cobro diferido 2. Deudores por ventas 3. Deudores morosos 4. Deudores en gestión judicial 5. Derechos de facturar a clientes 6. Menos: Deducción global de la previsión para la desvalorización de cuentas por cobrar a clientes en moneda. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Debe tenerse en cuenta además que el inciso c) del párrafo 266 requiere a aquellas entidades que no revistan la calificación de pequeñas o medianas, brindar la siguiente información: <ol style="list-style-type: none"> a) Los importes, en función de los plazos de vencimiento de las cuotas pactadas, distinguiendo entre: <ul style="list-style-type: none"> - plazo vencido; - sin plazo establecido; - con vencimiento en cada uno de los trimestres del ejercicio siguiente; y - con vencimiento en cada uno de los ejercicios posteriores al siguiente. b) Las tasas de interés por categoría de crédito, pudiendo informarse el promedio por categoría de existir más de una tasa. 2. La falta de explicitación de la deducción de los resultados financieros no devengados implica que es posible informar solamente el importe neto de estos créditos a la fecha de los estados contables.

En relación con los derechos a facturar a clientes, cabe señalar que el párr. 236 los define

como activos representativos de derechos ciertos, que:

1. Proceden del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes, la prestación de servicios o la construcción de activos (por ejemplo, cuando se contabilizan en función del grado de avance).

2. Son distintos de las cuentas por cobrar a clientes, aclaración que constituye una obviedad.

3. Su facturación, o emisión de documentos similares, se difiere en el tiempo.

4. Generarán una cuenta por cobrar a clientes luego de la emisión de la factura o documentos similares.

Una aclaración agregada a continuación de ese párrafo, cuyo texto no integra la normativa de la Resolución Técnica, recuerda que estas partidas de conformidad con las res. técnicas 17 y 41, se reconocían, medían y presentaban como bienes de cambio, criterio que ahora se modifica, presentándolas junto con los créditos, en moneda o en especie, según corresponda.

II.1.d. Cuentas por cobrar a clientes en especies

Incluye las siguientes partidas:

Partidas que los componen	Comentarios
1. Deudores por ventas 2. Derechos de facturar a clientes 3. Menos: Deducción global de la previsión para la desvalorización de cuentas por cobrar a clientes en especies.	Este rubro probablemente será de muy escasa utilización, teniendo en cuenta que proceden del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes o la prestación de servicios, siendo entonces su cobranza, salvo puntuales excepciones, en moneda.

II.1.e. Créditos impositivos

Su composición es la siguiente:

Partidas que los componen	Comentarios
1. Anticipos del impuesto a las ganancias 2. Retenciones del impuesto a las ganancias 3. Saldos a favor del impuesto a las ganancias 4. Menos: Impuesto a las ganancias a pagar 5. Retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos 6. Menos: Impuesto sobre los ingresos brutos a pagar 7. Menos: Deducción global de la previsión para la desvalorización de créditos impositivos	1. Tal como se aclara en el I 27 en nota al pie de página, estos impuestos son informados como créditos en tanto el neto resultante sea favorable a la entidad. 2. El contenido de este rubro podría extenderse a créditos originados en saldos a favor provenientes de las contribuciones y los aportes patronales. 3. No resulta justificable la deducción de la previsión que se propone, en tanto la desvalorización prevista, por ejemplo, en caso de haberse producido la prescripción del crédito, constituiría un hecho ya concretado que daría lugar a la directa contabilización de su baja.

II.1.f. Créditos con partes relacionadas

No se brinda para este rubro ejemplificación alguna de las partidas que lo componen.

De todos modos, para la conformación del contenido de este rubro e identificar las partidas que lo constituyen se debe recurrir al modelo previsto como Anexo IX, titulado "Transacciones y saldos de partes relacionadas", constituido por dos partes:

1. En la primera se describen en una planilla de doble entrada, las distintas categorías de partes relacionadas en sus filas y los tipos de transacción en las columnas, esquema que se reitera para el ejercicio comparativo.

2. En la segunda, los saldos a las fechas de cierre del ejercicio actual y el comparativo, resultantes de las transacciones informadas en la primera parte del Anexo. Esta información debe exponerse separando los saldos de cada una de las partes relacionadas con las que se hayan efectuado operaciones, los que pueden representar un crédito o bien una deuda para la entidad emisora de los estados contables.

Para cumplimentar este anexo debe considerarse la información requerida por los párrs. 699 y 700 en relación con estas transacciones, la que reseñamos a continuación:

En relación con el tipo de transacciones (párrafo 699)	<ol style="list-style-type: none"> 1. La naturaleza de las relaciones existentes con las partes involucradas; 2. Los tipos de transacciones efectuadas; 3. Las condiciones pactadas; 4. Las políticas contables adoptadas para dichas transacciones; y 5. La información necesaria para una adecuada comprensión de sus estados contables. Se brindan como ejemplos los importes de las transacciones, informando los totales por cada uno de sus tipos y los saldos que han generado a las fechas cierre del ejercicio actual y comparativo.
En relación con las partes relacionadas (párrafo 700)	<p>Debe brindarse la información descrita en el párrafo anterior, en forma separada para cada categoría de partes detallada en el párrafo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Controladora; 2. Entidades que ejercen control conjunto; 3. Controladas; 4. Entidades sobre las que se ejerce influencia significativa o que ejercen influencia significativa sobre la que informa; 5. Negocios conjuntos en los que la entidad es un socio; 6. Personal clave de la dirección; 7. Otras partes relacionadas. Entre éstas consideramos que se encuentran los propietarios de la entidad.

II.1.g. Otras cuentas por cobrar en moneda

Contiene las siguientes partidas:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Deudores por ventas de bienes de uso, de propiedades de inversión, etc. 2. Derechos de reembolso 3. Otros 4. Menos: Dedución global de una previsión para la desvalorización de otras cuentas por cobrar en moneda 	<p>La incorporación de los derechos de reembolso entre las otras cuentas por cobrar en moneda refiere al caso de la existencia de pasivos que una entidad espera, luego de cancelarlos, recuperarlos de terceros en forma total o parcial.</p> <p>Esos derechos aparecen en principio como un ajuste a la medición de esos pasivos, pero su consideración como crédito resulta adecuada, teniendo en cuenta que el acreedor de esa deuda y el deudor de ese reembolso son dos terceros distintos e independientes entre sí, siendo así improcedente su compensación.</p>

II.1.h. Otras cuentas por cobrar en especie

Este rubro tiene el siguiente contenido:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Seguros pagados por adelantado. 2. Alquileres pagados por adelantado 3. Anticipos para la compra de artículos para consumo interno. 4. Otros créditos en especie. 5. Menos: Deducción global de una previsión en este caso para desvalorización de otras cuentas por cobrar en especie. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. En relación a los dos primeros ejemplos, se identifica con mayor precisión mediante estas denominaciones la ubicación de los gastos pagados antes de su reconocimiento contable. Se trata en definitiva de derechos a recibir el respectivo servicio cuyo pago ya se concretó. 2. Nuevamente la previsión cuya deducción se propone resulta cuestionable, dado que de reconocerse una desvalorización ella refiere a un hecho ya concretado y por ende cierto.

II.1.i. Bienes de cambio

Su contenido es el siguiente:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Mercaderías 2. Productos terminados 3. Producción en proceso 4. Materias primas y materiales 5. Mercaderías en tránsito 6. Anticipos para la compra de bienes de cambio 7. Menos: Deducción global de la previsión para desvalorización de bienes de cambio 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Al igual que en NCPA anteriores, se reitera la inclusión en este rubro de los anticipos para la compra de bienes de cambio, los que en nuestro criterio deberían formar parte de las otras cuentas por cobrar en especie, dado que se trata de un crédito a recibir en bienes y no de su tenencia. 2. Nuevamente cuestionamos la deducción de la previsión, considerando que la desvalorización constituye un hecho ya concretado que debe dar lugar a la contabilización directa de su baja.

II.1.j. Bienes de uso

Los requerimientos en materia de revelación en nota en relación con este rubro refieren específicamente a la aplicación del modelo de revaluación, alternativa al modelo del costo que se prevé para su medición.

Las partidas integrantes del rubro que se ejemplifican en la nota se relacionan con aquellas que han sido revaluadas, caso en el que debe informarse cuales hubiesen sido sus importes de haberse aplicado el modelo del costo. Estos importes deben informarse neto de depreciaciones y de posibles deterioros de valor.

Recuérdese por otra parte que la aplicación del modelo de revaluación puede aplicarse a una o varias clases integrantes del rubro, pero no necesariamente a todas, pero practicado en una determinada clase, todos los bienes que la constituyen deben medirse de acuerdo con este modelo.

El detalle de las partidas que integran el rubro, con prescindencia del modelo empleado para cada una de ellas, se encuentra descripto en el modelo previsto para este rubro como Anexo III, de acuerdo con el siguiente detalle:

Partidas que los componen	Comentarios
1. Terrenos 2. Edificios 3. Maquinarias 4. Rodados 5. Aeronaves 6. Instalaciones 7. Herramientas 8. Muebles y útiles 9. Inmuebles en arrendamiento financiero 10. Otros bienes en arrendamiento financiero 11. Obras en curso 12. Anticipos para la compra de bienes de uso.	1. Se reitera también en este rubro la inclusión de los anticipos para la compra de bienes de uso, a los que les cabe en nuestro criterio la misma crítica que realizamos para la ubicación de los anticipos a proveedores de bienes de cambio. 2. Los inmuebles y otros bienes en arrendamiento financiero incluidos en este rubro corresponden a entidades que han actuado como arrendatarias financieras. En tal sentido, recuérdese que las entidades arrendadoras financieras, de acuerdo con el párrafo 538 reconocerán a los arrendamientos financieros <i>como una cuenta por cobrar</i> . 3. La partida denominada "Obras en curso" debería reemplazarse por otras que expongan con mayor claridad su contenido, tales como "Maquinarias en construcción," "Inmuebles en construcción," etc.

A diferencia del rubro que analizaremos a continuación, el anexo destinado a los bienes de uso prevé un solo modelo, en el que se incluyen sendas columnas destinadas a informar el revalúo practicado al valor de origen y las depreciaciones calculadas sobre el valor revaluado, criterio que es adecuado teniendo en cuenta que:

1. En el rubro pueden coexistir clases de bienes de uso medidas sobre la base del costo neto de depreciaciones con otras a las que se les aplicó el modelo de la revaluación.

2. La depreciación que se practica en el ejercicio sobre el revalúo no es necesariamente imputada al resultado o en su caso al costo de producción de bienes, dado que existe la opción, mayoritariamente adoptada, de desafectar el saldo por revaluación como contrapartida de esa disminución en la medición del bien revaluado.

II.1.k. Propiedades de inversión

Los requerimientos en materia de revelación en nota en relación a este rubro son similares a los que enunciamos para los bienes de uso, dado que también para las propiedades de inversión es de aplicación optativa el modelo de la revaluación, más allá que a diferencia de aquel, la diferencia en la medición contable originada por el revalúo es imputable al resultado del período. En el Anexo IV, relacionado con este rubro, se detalla la siguiente composición:

Partidas que los componen	Comentarios
1. Terrenos 2. Edificios 3. Obras en curso 4. Inmuebles en arrendamiento financiero 5. Otras propiedades de inversión 6. Anticipos para la compra de propiedades de inversión.	1. Se reitera también en este rubro la inclusión de los anticipos para la compra de propiedades de inversión, reiterando entonces nuestra opinión adversa al respecto. 2. Los inmuebles en arrendamiento financiero incluidos en este rubro corresponden a entidades que actúan como arrendatarias financieras, conforme lo indicáramos en el rubro bienes de uso. 3. También en este caso la partida denominada "Obras en curso" debería reemplazarse por otras que expongan con mayor claridad su contenido.

El mencionado anexo presenta dos modelos distintos, a ser utilizados según la medición del rubro se haya basado en el modelo del valor razonable (3) o en el del costo. Además de las

altas, bajas y transferencias entre partidas integrantes del grupo producidas en el ejercicio, comunes a los dos modelos, entre ambas propuestas se verifican las siguientes diferencias:

1. En el que se debe presentar de haberse revaluado las propiedades a valor razonable se incluye una columna destinada a informar las diferencias surgidas por el empleo de la medición a ese valor. No aparecen columnas destinadas a las depreciaciones, dado que, de practicarse esta revaluación, todas las mediciones posteriores deben basarse en el valor razonable a las respectivas fechas de los estados contables, modificados o no, según corresponda, medición que se vería alterada si se computasen esas depreciaciones.

2. En el que se debe presentar de haberse mantenido la medición al costo, se agregan columnas para exponer las siguientes variaciones:

a) La depreciación del ejercicio, que en este caso resulta procedente. Cabe destacar que, al consignarse solo una columna para esta depreciación, sin destinar ninguna otra para las depreciaciones acumuladas, los saldos al inicio que deben informarse en la primera columna del anexo corresponden a la medición neta de depreciaciones acumuladas a esa fecha, importe al que entonces se le deducirá la depreciación contabilizada en el ejercicio, empleándose de este modo el método conocido como "del valor residual".

b) Las pérdidas por desvalorizaciones y su recuperación.

II.1.1. Otras inversiones

Estas inversiones son las que se detallan a continuación:

Partidas que los componen	Comentarios
1. Obras de arte 2. Oro 3. Otras 4. Menos: Deducción global de una previsión para desvalorización de otras inversiones	La inclusión de las obras de arte y las tenencias de oro entre las partidas integrantes del activo se encuentra prevista por el párrafo 435 de la NUAC, constituyendo una novedad respecto a las anteriores NCPA de exposición contable.

II.1.m. Activos intangibles

Sus componentes son los siguientes:

Partidas que los componen	Comentarios
1. Patentes 2. Marcas 3. Licencias 4. Costos de desarrollo 5. Gastos de organización 6. Gastos preoperativos 7. Derechos de propiedad intelectual 8. Anticipos para compra de activos intangibles	1. El rubro no hace referencia a la exclusión de la llave de negocio, porque ésta solamente puede provenir de combinaciones de negocios, las que no forman parte del Título I al que refiere el modelo del I 27. 2. El párrafo 389 en el que se incluyen los conceptos que integran el rubro, señala el carácter de excepcional que asigna al reconocimiento de los gastos de organización y los preoperativos. 3. En ese párrafo se incluye a los criptoactivos. Este concepto ha sido omitido por el I 27.

II.1.n. Otros activos

Se incluyen los siguientes activos no incluidos en los trece rubros anteriores:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Bienes para consumo interno 2. Bienes de uso desafectados 3. Otros activos no corrientes destinados a la venta 4. Otros 5. Menos: Deducción global de previsión para desvalorización de otros activos 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los bienes para consumo interno pueden incluir al stock de papelería, insumos informáticos, acopio de combustibles y el de materiales diversos con esa finalidad, en tanto las tenencias sean de significación. 2. En relación a los activos no corrientes destinados a la venta, la RT 54 desarrolla una detallada normativa en relación a su medición y presentación en los párrafos 416 a 434. Sin embargo, el párrafo 427 indica que se presentarán incluyéndolos en el rubro "Otros activos", criterio que no resulta adecuado teniendo en cuenta su tratamiento como un rubro específico del activo que se le otorga a través de los aludidos párrafos.

II.2. Composición del pasivo

Las normas particulares de presentación de los distintos rubros componentes del pasivo se encuentran en el cap. 4 de la RT 54, acompañando en cada caso, al igual que la organización que se dispone para los activos en el capítulo anterior, de las correspondientes normas de medición. Las consideramos a continuación:

II.2.a. Deudas con proveedores de bienes y servicios

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Proveedores 2. Cheques de pago diferido 3. Otras 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Al igual que lo destacáramos en relación a las cuentas por cobras a clientes en moneda, debe tenerse en cuenta además que el inciso c) del párrafo 266 requiere a aquellas entidades que no revistan la calificación de pequeñas o medianas, brindar la información acerca de los plazos y las tasas que detallamos para ese rubro. 2. También reiteramos nuestro comentario acerca de la falta de explicitación de la deducción de los resultados financieros no devengados, lo que implica que es posible informar sólo el importe neto de estas deudas a la fecha de los estados contables.

II.2.b. Préstamos y otros pasivos financieros

Incluye las siguientes obligaciones por préstamos de dinero:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Adelantos en cuenta corriente 2. Préstamos generales 3. Préstamos por prefinanciación de exportaciones 4. Deudas por contratos de arrendamientos 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los denominados préstamos generales refieren a deudas procedentes de préstamos recibidos, tanto de entidades bancarias como no bancarias, origen que debería ser informado en forma separada. 2. Las deudas por contratos de arrendamientos financieros deberían ser ubicadas en un rubro específico de deudas con proveedores de otros bienes y servicios distintos a los destinados a la venta, en tanto se relacionan con la adquisición de bienes de uso o similares. 3. También las deudas originadas en arrendamientos operativos deberían incluirse en ese rubro, en tanto se originan en el servicio de alquileres.

II.2.c. Deudas fiscales

Incluye las siguientes deudas impositivas:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto al valor agregado a pagar 2. Impuesto a las ganancias determinado Menos: Retenciones y anticipos del impuesto a las ganancias 3. Impuesto sobre los Ingresos brutos Menos: Retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos 4. Moratorias a pagar 	El contenido es similar al que se incluía en el modelo que acompañaba a la RT 9.

II.2.d. Deudas laborales y previsionales

Las deudas de este origen son las siguientes:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Remuneraciones a pagar 2. Cargas sociales a pagar 3. Indemnizaciones a pagar 	Tampoco en este rubro existen cambios en relación al modelo que acompañaba a la RT 9.

II.2.e. Deudas en especie

Se contemplan las siguientes deudas no monetarias:

Partidas que los componen	Comentarios
<ol style="list-style-type: none"> 1. Anticipos de clientes 2. Otras 	En nuestra opinión, deberían separarse los anticipos de clientes que fijan precio de los que no hacen.

II.2.f. Deudas con partes relacionadas

Nos remitimos al apart. II.1.e. de este trabajo en el que desarrollamos el rubro de los créditos con partes relacionadas, asumiendo ahora que los saldos de esa operatoria han arrojado una deuda para la entidad.

II.2.g. Otras deudas

Las deudas no incluidas en los rubros anteriores, que se agregan bajo esta denominación genérica son las siguientes:

Partidas que los componen	Comentarios
1. Honorarios directores y síndicos a pagar 2. Otras	Otras deudas a las que es posible incluir en este rubro son las provenientes de dividendos, salvo que se considere que estas obligaciones deben ser ubicadas entre las contraídas con otras partes relacionadas, teniendo en cuenta que en la última categoría de estas partes que enuncia el párrafo 700, se encuentran los propietarios de la entidad.

II.2.h. Subsidios y otras ayudas gubernamentales

La composición de este rubro no está descrita en el cuadro incluido en la nota que se propone para detallarla. Por lo tanto, es necesario remitirse a las normas de la RT 54 de las que surge este pasivo. Ellas se encuentran en el párr. 562, referido al tratamiento contable de un subsidio gubernamental cuando este se encuentra sujeto al cumplimiento de condiciones futuras. En este supuesto, el mencionado párrafo dispone que debe reconocerse:

1. Un pasivo hasta que sean satisfechos los requisitos establecidos para tipificarlo como resultado.
2. Un resultado desde el momento en el que se cumplan los requisitos exigidos y su recepción haya ocurrido o sea probable.

II.2.i. Pasivo neto por impuesto diferido

Contrariamente a la omisión de una partida referida al activo neto por impuesto diferido, el modelo de estado de situación patrimonial prevé el pasivo por este concepto surgido de la aplicación del método del impuesto diferido para la contabilización del impuesto a las ganancias. Esta partida amerita los siguientes comentarios:

1. El importe neto cuya inclusión se requiere se genera cuando a la fecha de la información el efecto fiscal de las diferencias temporarias impositivas es mayor que la suma de las diferencias temporarias deducibles y los quebrantos impositivos pendientes de utilización.
2. El activo omitido al que hemos hecho mención se genera en caso contrario al sentido de la diferencia indicado en el punto anterior y su reconocimiento se encuentra condicionado a la comparación con su valor recuperable previsto por el párr. 591.
3. Sea activo o pasivo neto, en todos los casos esta partida debe informarse como no corriente, dado que su incidencia sobre futuros impuestos a las ganancias a pagar se producirá como mínimo al vencimiento del gravamen correspondiente al ejercicio siguiente, cuya fecha operará luego del cierre de este.
4. El pasivo neto por impuesto diferido no forma parte del rubro deudas fiscales del mismo modo que el activo por ese concepto tampoco se incluye entre los créditos impositivos. Interpretamos que esta separación obedece a que los créditos y las deudas fiscales, sean corrientes o no corrientes, se originan en las normas impositivas que regulan los distintos impuestos y tasas, mientras que el impuesto diferido deriva de la aplicación de este método de contabilización.

La nota número 7 prevista en el I 27 incluye la información que se requiere en relación al tratamiento contable asignado al impuesto a las ganancias, tanto en lo relacionado al impuesto corriente como al diferido.

II.2.j. Previsiones

La nota cuya presentación se propone en relación a este rubro, identificada como 2.23.,

describe la información requerida acerca de la medición, derechos de reembolso y grado de incertidumbre, vinculada con cada previsión que se ha adicionado al pasivo. El referido grado de incertidumbre necesariamente debe ser acotado para que la contabilización sea procedente.

Se agrega además una planilla para detallar aquellas previsiones que no han sido contabilizadas, indicando su naturaleza, las incertidumbres en cuanto a importes y fechas de concreción, el motivo que impide su contabilización, que obviamente está relacionado con esas incertidumbres y los derechos de reembolso que puedan generar.

En el anexo VI propuesto por el I 27 se describe la naturaleza de las diversas previsiones que es posible reconocer, separando las deducidas del activo, originadas en desvalorizaciones de los distintos rubros que en cada caso se detallan, y las incluidas en el pasivo, ejemplificándose en el anexo las destinadas a cubrir erogaciones generadas por juicios y por garantías otorgadas.

Al cuestionamiento que realizamos en relación con la deducción de previsiones por desvalorización, agregamos el que ahora hacemos sobre la base de los mismos argumentos a la contabilización de un pasivo contingente por garantías.

III. Estado de resultados

Analizamos seguidamente los aspectos más destacables referidos a este estado.

III.1. Resultado bruto sobre ventas

En relación a este resultado, conformado por la diferencia entre los ingresos netos por la venta de bienes y prestación de servicios sus respectivos costos, destacamos los siguientes aspectos:

1. Tal como se señala al pie del modelo se indica que dentro de la línea "Ingresos netos por la venta de bienes y prestación de servicios" se incluyen reintegros y desgravaciones, los que si fuese posible deben segregarse entre los generados por los ingresos de los que se provienen de los costos.

2. También en la línea de los ingresos deben incluirse los originados en derechos de facturar a clientes contabilizados en función del grado de avance de la producción, construcción o prestación de servicios.

3. Debe tenerse en cuenta además que la LGS en su art. 64, punto 1, inc. a) requiere que las ventas deben separarse por tipo de actividad y de cada total se deducirá el costo de las mercaderías o productos vendidos o servicios prestados, con el fin de determinar el resultado. En esta situación, consideramos práctico que el anexo de costo de ventas, incluido como Anexo VII, se transforme en Anexo de resultado bruto sobre ventas, es decir que se agregue antes del desarrollo de dicho costo por actividades en cada una de sus columnas, una línea para informar los ingresos por las ventas de bienes y servicios prestados.

III.2. Clasificación de gastos por su naturaleza o conceptos y por funciones

Esta doble clasificación, originada en el art. 64 de la LGS y cumplimentada por los distintos modelos de presentación desde la primera versión de esa ley sancionada en 1972, se desarrolla en el Anexo VII, en el que también se incluyen columnas destinadas a informar los conceptos que fueron imputados al costo de producción de bienes, para los que se aplica el sistema de costeo completo o integral, y a los gastos incurridos en la prestación de servicios, no contemplada en modelos anteriores.

A la ejemplificación de los conceptos que podrían incluirse en la línea "Otros gastos operativos" (se alude en realidad a la columna) referida a las pérdidas derivadas de improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores y de la ociosidad por operar

debajo del nivel de actividad normal que se brinda en la referencia [2] al pie del modelo, puede agregarse la amortización de activos intangibles que no se encuentren vinculados a la producción de bienes o a las actividades de administración o de comercialización.

III.3. Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión

Al referirnos a este rubro del activo en el apart. II.1.k. consideramos también la generación de este resultado, al que se le ha asignados una línea específica del estado.

III.4. Pérdidas por desvalorización y sus reversiones

En relación con estas pérdidas, cabe realizar los siguientes comentarios:

1. Proviene de bienes no destinados a la venta cuya medición basa en el costo original, en su caso neto de depreciaciones acumuladas, excede la de su valor recuperable.

2. Al considerar los rubros en los que se encuentran incluidos esos bienes hemos señalado nuestro desacuerdo con la deducción de provisiones, considerando precisamente que es el reconocimiento de estas pérdidas una vez que las desvalorizaciones se han concretado el tratamiento más apropiado.

Debe considerarse que las reversiones a las que se hace mención solo pueden reconocerse hasta su concurrencia con las pérdidas reconocidas, limitación que es lógica teniendo en cuenta que en caso de excederlas se incurriría en una medición en exceso de la que correspondería al criterio del costo que se ha adoptado.

III.5. Otros resultados financieros y por tenencia (incluyendo el resultado por los cambios en el poder adquisitivo de la moneda)

La expresión "Otros" con la que se encabeza este concepto excluye a otros resultados de esta índole reconocidos con anterioridad. Al respecto señalamos que:

1. No existen resultados financieros reconocidos con anterioridad en el estado de resultados.

2. Los resultados por tenencia ya considerados son los incluidos en las dos líneas anteriores, es decir los provenientes de cambios en el valor razonable de propiedades de inversión, las pérdidas por desvalorización de determinados bienes y sus reversiones con el límite indicado en el apartado anterior, debido a que a diferencia del modelo que acompañaba a la RT9, no se incluye en este modelo a los resultados por revalúos a valor neto de realización que se exponían inmediatamente debajo del resultado bruto sobre ventas, como una extensión de este por tratarse de bienes con mínimo esfuerzo de comercialización. Esta exclusión en nuestro criterio obedece a que los estados contables propuestos por el I 27 refieren solo a entidades que deben emplear las normas del título I de la RT 54, y la actividad más representativa en la que los bienes de cambio poseen esas características es la agropecuaria, que forma parte del Título III, no estando entonces alcanzada por este modelo de presentación.

3. Mediante la referencia al pie del modelo de estados de resultados [3], se recuerda que conforme al párr. 631, existe la opción de presentar los resultados financieros y por tenencia relacionados con las actividades ordinarias, por ejemplo, el resultado por tenencia de bienes de cambio, fuera de la línea a la que nos estamos refiriendo.

4. La referencia [3] destaca que si bien en el modelo los otros resultados financieros y por tenencia (incluyendo el resultado por cambios en el poder adquisitivo de la moneda) se exponen en una sola línea, existen diversas variantes para su exposición más depurada, desarrolladas en los párrs. 632 a 634. Estas variantes coinciden con las que ya contemplaban en simultáneo, las normas de las RT 8 y 9.

III.6. Otros ingresos - Otros egresos

En la categorización de las distintas causas que determinan el resultado de un período contable, los otros ingresos y otros egresos constituyen resultados ordinarios pero que no corresponden a la actividad principal de la entidad.

Si bien en el modelo se referencia a los otros ingresos y otros egresos con la nota III.4., en ella se incluye un cuadro para desarrollar su presentación que no indica los conceptos que califican como tales, salvo la mención consignada al pie del modelo de estado de resultados identificada como [4], conforme a la cual los subsidios gubernamentales deben presentarse dentro de la línea "Otros ingresos" atendiendo de este modo a lo dispuesto por el párr. 568. Consideramos al respecto que:

1. La conceptualización de esta categoría de resultados como ordinarios pero ajenos a la actividad principal que consignamos al inicio de este apartado, no resultaría coherente con la inclusión en ella de estos subsidios, en tanto ellos se encuentran claramente vinculados con esa actividad principal.

2. Un ejemplo que puede brindarse en cambio, en relación con estos resultados, es el de los alquileres ganados mediante la locación de una propiedad de inversión.

III.7. Resultado antes del impuesto a las ganancias de operaciones que continúan y resultado por actividades u operaciones discontinuadas (o en discontinuación)

Manteniendo disposiciones contempladas en las normas anteriores de exposición, los resultados de operaciones que continúan deben presentarse separados de los procedentes de actividades u operaciones discontinuadas (o en discontinuación) y se presentan netos del impuesto a las ganancias atribuible a ellos, disposición que surge del párr. 629, inc. j) y que es recordada en la referencia [5] al pie del modelo.

Estas disposiciones nos suscitan los siguientes comentarios:

1. La separación del cargo efectuado al ejercicio en concepto de impuesto a las ganancias en función de su afectación a los resultados de las operaciones que continúan y de las que discontinúan, debe practicarse cuando haya surgido de la aplicación del método del impuesto diferido o de la del método del impuesto corriente, también conocido como método del "impuesto determinado".

2. Sería preferible que esa separación no se practique de haberse empleado este último método, dado que este da lugar a la introducción de una partida que se carga sobre la base del criterio de lo percibido —el impuesto a pagar— y no el de devengado, con el que se ha reconocido a las restantes causas del resultado.

IV. Estado de evolución del patrimonio neto

Consideramos destacables, por constituir modificaciones en relación con las normas precedentes referidas a este estado, las que detallamos a continuación:

1. Se incluyen dos modelos de presentación, debido a que como se recuerda al pie del segundo de ellos, el párr. 646A de la RT 54 contempla dos alternativas en relación con la información comparativa:

a) En la primera de ellas esta información se limita a exponer en una columna final las variaciones cuantitativas del patrimonio neto ocurridas en el ejercicio o período contable anterior.

b) En la segunda de ellas se expone la información comparativa en forma detallada, reiterando en el estado presentado en el ejercicio anterior, obviamente reexpresando todas sus cifras a moneda de fecha de cierre del ejercicio actual. De este modo se brinda la información

correspondiente a la totalidad de los rubros del patrimonio neto, consignando sus variaciones cuantitativas y cualitativas. En nuestra opinión, los responsables de la emisión de los estados contables de la entidad deberán evaluar la importancia que asume la información referida a estas últimas variaciones en la información comparativa, por lo que consideramos oportuna la alternativa agregada para su utilización en los casos en los que resulte apropiado, por ejemplo, cotejar las asignaciones de utilidades completas en ambos ejercicios.

2. En los dos modelos se incluye una columna destinada a la evolución de los resultados diferidos. Sin embargo, en el detalle de las causas de la evolución que se brinda en la primera columna de la izquierda titulada "Rubros" no aparecen conceptos relacionados con esos resultados. Solamente a través de una llamada al pie de este estado se indica que los resultados diferidos se presentarán separadamente, de acuerdo con su diferente naturaleza.

V. Estado de flujos de efectivo y equivalentes de efectivo

Se brindan tres modelos, a los que nos referimos en el siguiente cuadro:

Presentación mediante los métodos indirecto o directo	<p>Los modelos previstos para estas dos presentaciones no muestran cambios significativos respecto al contenido en los que fueran anexados a la RT9. Incluyen de todos modos aclaraciones en referencias comunes incluidas al pie de ambos modelos, destacando en ellas las referidas a alternativas para la presentación de ciertas causas de la variación:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) De acuerdo con el párrafo 664, en los modelos previstos en el I27 los cobros de dividendos e intereses se presentan en las actividades operativas, pero puede optarse por clasificarlos en actividades de inversión b) También en ambos modelos los pagos de dividendos e intereses se presentan en las actividades operativas, pudiendo optarse por incluirlos en actividades de financiación, de acuerdo con el párrafo 663. c) En relación con los resultados financieros y por tenencia del efectivo y sus equivalentes, el párrafo 661 los ubica dentro de las actividades operativas si es pequeña o mediana, posibilidad que asimismo puede adoptar cualquiera sea su clasificación, en el caso que prepare sus estados contables ajustados por inflación. En este caso estos resultados no deberían considerarse como un ajuste para arribar al flujo neto de efectivo proveniente de las actividades operativas <p>Consideramos en relación con las dos primeras alternativas, que las respectivas opciones que en ellas se consignan constituyen las más adecuadas exposiciones de las causas de la variación que allí se mencionan.</p> <p>Respecto al pago del impuesto a las ganancias, los dos modelos lo presentan dentro de las actividades operativas, pero cuando ese pago pueda identificarse con flujos de efectivo asociados a actividades de inversión o financiación, la entidad deberá clasificarlos dentro de esas actividades, disposición que por lo tanto no puede considerarse alternativa, pues ello surge en este caso del párrafo 665 RT54.</p>
Presentación sintética	<p>Es admitida por el párrafo 666 cuando la entidad prepare sus estados contables según lo establecido en la sección "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación". Se exceptúa de esta simplificación a las entidades sin fines de lucro y a las cooperativas, aunque de todos modos cabe recordar que este Informe no está destinado a ninguna de estas entidades.</p> <p>Esta presentación es sumamente sencilla pero muy incompleta, tal como surge de la transcripción que realizamos a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Importe del flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades operativas ✓ Importe del flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de inversión ✓ Importe del flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de financiación ✓ = Aumento (Disminución) neto del efectivo y sus equivalentes <p>Se informa por lo tanto solo el flujo neto de efectivo y sus equivalentes proveniente de cada una de las tres actividades que constituyen las causas de la variación. En nuestra opinión, debería requerirse al menos el detalle de los flujos que conforman las actividades de inversión y de financiación, habitualmente menos numerosas, obteniendo por diferencia entre la variación y los flujos netos de esas dos actividades, el flujo generado por o utilizado en las actividades operativas.</p>

(A) En adelante identificaremos al Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría y al Informe N.º 27 como CENCYA e I 27 respectivamente.

(1) FORTINI, Hernando L. y FOWLER NEWTON, Enrique, "Estados contables de sociedades por acciones", Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1984, 6ª ed., cap. 8.

(2) Tal era lo que acontecía con el contenido del dec. 9795/1954, el que bajo el título de

"Sociedades anónimas. Fórmula de balance y cuadro de ganancias y pérdidas" rigió hasta la sanción de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales en el año 1972. La comisión encargada de elaborar esa Fórmula estaba presidida por quien fuese uno de los primeros autores de la disciplina contable en nuestro país, el doctor Francisco Cholvis.

(3) Para la alternativa prevista para el rubro de las propiedades de inversión, se ha adoptado la denominación de "modelo del valor razonable" en reemplazo de "modelo de revaluación" identificado para los bienes de uso, en razón que para dichas propiedades la revaluación se basa únicamente en medición de acuerdo al mencionado valor.