

TÍTULO:	CONSULTAS FRECUENTES
AUTOR/ES:	Franco, Romina
PUBLICACIÓN:	Contabilidad y Administración
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Abril
AÑO:	2019

ROMINA FRANCO

CONSULTAS FRECUENTES

Nota de la editorial: las consultas frecuentes fueron elaboradas de acuerdo a la resolución (FACPCE) 539/2018 en su texto original.

LOS ESTADOS CONTABLES CERRADOS CON POSTERIORIDAD AL 30/6/2018, ¿PUEDEN OPTAR POR LA APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN?

Según la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#), los estados contables correspondientes a ejercicios anuales o de períodos intermedios con cierres posteriores al 30/6/2018 deberán reexpresarse "obligatoriamente" en moneda homogénea de acuerdo con el procedimiento establecido en la [resolución técnica \(FACPCE\) 6](#). Sin embargo, para los cierres operados entre el 1/7/2018 y 30/12/2018 (ambas fechas inclusive) existe la "opción" de no reexpresar en ese ejercicio.

Esta opción (o dispensa) significa que el ente podrá optar, por única vez, por no realizar el ajuste por inflación de los estados contables correspondientes a los ejercicios anuales o períodos intermedios cerrados entre el 1/7/2018 y el 30/12/2018 (ambas fechas inclusive).

Si el ente hace uso de esta opción, deberá:

- informar en notas esta elección (respetando los modelos publicados por los diferentes Consejos Profesionales),
- realizar el ajuste por inflación en los estados contables correspondientes al siguiente cierre (anual o intermedio), con efecto retroactivo al inicio del ejercicio comparativo,
- no tendrá disponible la opción de los [párrafos 3.2 a 3.4 de la resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) (simplificaciones).

¿QUÉ ESTABLECEN LOS PÁRRAFOS 3.2 A 3.4 DE LA RESOLUCIÓN (FACPCE) 539/2018?

Las simplificaciones contenidas en la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) consisten en:

- Poder aplicar el procedimiento de ajuste por inflación comenzando por la determinación del patrimonio neto al inicio del ejercicio actual, en moneda del inicio, lo que implica determinar el patrimonio neto total y reexpresar sus componentes a moneda del inicio ([pto. 3.2](#)).
- La aplicación del punto anterior implica que no estarán expresados en moneda de cierre el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio comparativo del año anterior ([pto. 3.3](#)).
- En consecuencia, si se hace uso de esta opción, solo se presentará la información comparativa correspondiente al estado de situación patrimonial y no se presentará la información comparativa para el resto de los estados ([pto. 3.4](#)).

¿QUÉ PARTIDAS CONTABLES DEBO REEXPRESAR?

Las partidas "no monetarias" se deben reexpresar en moneda de cierre y como contrapartida se deberá reconocer el "resultado por exposición a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda" (en adelante, RECPAM). Se puede mencionar como ejemplo a los bienes de cambio, productos en proceso, bienes de uso (y sus amortizaciones -inclusive obras en curso-), inversiones en otras sociedades, activos intangibles (y sus amortizaciones), cuentas de patrimonio y cuentas de resultado.

Recordamos que la característica esencial de un "rubro monetario" es el derecho de recibir (o la obligación de entregar) un monto fijo o determinable de unidades monetarias, las partidas "monetarias" no deben reexpresarse.

¿EN QUÉ CONSISTE LA ANTICUACIÓN DE PARTIDAS? ¿CÓMO SE CALCULA EL COEFICIENTE DE REEXPRESIÓN?

La anticuación de partidas consiste en determinar el momento de origen de las mismas. Si bien puede que una partida tenga diversos movimientos en el mes, la anticuación se hará por mes de origen.

La división entre el índice de cierre de ejercicio y el correspondiente al índice de origen de la partida a ajustar da como resultado el coeficiente de reexpresión.

¿QUÉ ÍNDICES DEBO CONSIDERAR PARA REALIZAR EL PROCESO DE REEXPRESIÓN?

El INDEC confecciona índices que reflejan la variación promedio de los precios, los mismos contemplan una canasta de bienes y servicios que se comercializan en el mercado y revelan la evolución del nivel de precio durante el mes (aclaramos que no es al último día).

Los índices a considerar son una conjunción de diferentes tipos; el esquema sería el siguiente:

- a) Desde enero/1993 hasta octubre/2015: se incluyó el índice IPIM del INDEC considerando el factor de empalme con el IPC (diciembre/2016 - Base 100).
- b) Desde noviembre/2015 hasta diciembre/2016: se incluyó el IPIM calculado por la FACPCE de acuerdo con la [resolución \(FACPCE\) 517/2016](#), considerando el factor de empalme (diciembre/2016 - Base 100).
- c) Desde enero/2017 en adelante: se utilizará el IPC nacional publicado por el INDEC.

El factor de empalme (diciembre/2016) se determina por la división entre el IPC nacional (para ese mes) y el IPIM FACPCE (para el mismo mes), lo que se aplica a todos los índices anteriores a diciembre/2016.

La [resolución técnica \(FACPCE\) 6](#), modificada por la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#), establece que la serie de índices que se utilizará es la resultante de combinar el índice de precios al consumidor nacional (IPC) publicado por el INDEC (mes base: diciembre/2016) con el IPIM publicado por la FACPCE, tal como lo establece la [resolución \(FACPCE\) 517/2016](#).

La [serie completa del índice](#), según la definición del párrafo anterior, será elaborada y publicada mensualmente por la FACPCE una vez que tome conocimiento público la variación mensual del IPC nacional por el INDEC.

¿SE PUEDE UTILIZAR UN "ÍNDICE PROMEDIO" PARA CIERTAS PARTIDAS?

En tanto no se generen distorsiones significativas, "es aceptable" descomponer el saldo de la cuenta en períodos mayores de un mes. Esto es particularmente aplicable a la reexpresión de las partidas que componen las causas del estado de resultados, incluso mediante la aplicación de coeficientes de reexpresión anuales.

Asimismo, se podrán determinar y presentar los "resultados financieros y por tenencia" (en adelante, RFyT) -incluyendo el RECPAM- en una sola línea.

¿EN QUÉ CONSISTE EL PROCESO DE REEXPRESIÓN EN "MONEDA HOMOGÉNEA"?

La [resolución técnica \(FACPCE\) 6](#) establece en el punto IV.B.2 una serie de pasos para lograr que todas las partidas estén expresadas en moneda homogénea:

- a) Segregar los componentes financieros implícitos contenidos en los saldos de las cuentas patrimoniales y de resultados, de acuerdo con lo establecido en la sección 4.6 (Componentes financieros implícitos) de la segunda parte de la [resolución técnica \(FACPCE\) 17](#) (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).
- b) Las partidas expresadas en moneda de cierre no deben reexpresarse.
- c) Las partidas expresadas en moneda de fecha anterior al cierre deberán reexpresarse en moneda de cierre del siguiente modo:
 - I) Eliminación de los ajustes parciales contabilizados para reflejar el efecto de la inflación, a fin de evitar su duplicación.
 - II) Determinación del momento o período de origen de las partidas (anticuación).
 - III) Cálculo de los coeficientes de reexpresión aplicables.
 - IV) Aplicación de los coeficientes de reexpresión a los importes de las partidas anticuadas, a efectos de reexpresarlas en moneda de cierre.
- d) En ningún caso, los valores determinados para los diversos activos -por aplicación de las normas precedentes- podrán exceder a su valor recuperable, individualmente o en conjunto, según lo indiquen las normas contables.

UNA EMPRESA CUYO CIERRE OPERA EL 31/10/2018 DECIDE NO APLICAR LA DISPENSA ESTABLECIDA POR LA RESOLUCIÓN 539/2018. ¿QUÉ DEBERÁ HACER CON LOS SALDOS EXPRESADOS AL CIERRE ANTERIOR (31/10/2017)?

A fin de cumplir con la "obligatoriedad de información comparativa" establecida en la [resolución técnica \(FACPCE\) 8](#), según surge de la Sección E "Información comparativa" del Capítulo II "Normas comunes a todos los estados contables", se deberá realizar el ajuste de las cuentas de activo, pasivo y patrimonio neto. La contrapartida de todos los ajustes practicados será un ajuste en el rubro "resultados no asignados" (RNA).

¿CÓMO SE DEBEN AJUSTAR LOS COMPONENTES DEL PATRIMONIO NETO?

Los estados contables deberán reflejar el importe del capital por el valor originalmente suscrito, y a diferencia de otros rubros en donde se engloba bajo la misma denominación el valor ya ajustado, se deberá usar una cuenta separada denominada "ajuste de capital" que refleje la reexpresión.

El resto de cuentas, tales como las reservas y aportes irrevocables, reflejan el ajuste en la misma cuenta.

Siendo la contrapartida de todos los ajustes es RECPAM.

CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: ¿QUÉ CONSECUENCIAS TRAE LA APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN (FACPCE) 539/2018?

Se establece que la diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria y, en consecuencia, corresponde el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, de acuerdo con el método del diferido que se utilice según las normas contables argentinas.

La razón de esta exigencia es consecuencia de que el menor valor computado fiscalmente en el futuro incidirá en el impuesto a las ganancias a pagar. Para ello corresponde aplicar a las diferencias temporarias la tasa del impuesto a las ganancias que esté vigente en el ejercicio, dando origen a la cuenta "impuesto diferido" con saldo acreedor, ubicada en el pasivo no corriente del estado de situación patrimonial.

El inciso b) del párrafo 6 de la [interpretación 2](#) "Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes" establece que los entes pequeños podrán limitarse a exponer el criterio utilizado en la presentación de los RFyT (incluyendo el RECPAM) generados por los componentes del efectivo y equivalente de efectivo, sin identificar el mencionado importe, y dentro de la sección "Causas de la variación" integrando las actividades operativas. Esto es una opción-solución para los entes que obligatoriamente deben aplicar el método del impuesto diferido para la contabilización del impuesto a las ganancias; entes que apliquen la [resolución técnica 17](#) (metos grandes) o la [resolución técnica 41](#), tercera parte (entes medianos), podrán no reconocer el pasivo por impuesto diferido por la diferencia surgida de la aplicación de la resolución técnica 6 en los terrenos sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se revertan en el futuro previsible (por ejemplo, si no se amortizan ni se prevé su venta en un futuro previsible) y deberán informar las mismas en notas.

¿CÓMO PROCEDER ANTE LA FALTA DE REGISTRO DETALLADO DE LOS BIENES DE USO DEL ENTE?

Cuando al comienzo del año comparativo en el que se aplique la reexpresión, los registros detallados de las fechas de adquisición de los elementos componentes de los bienes de uso no estén disponibles, y tampoco sea factible su estimación, el ente podrá utilizar una evaluación profesional del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión.

¿CÓMO SE DETERMINAN Y PRESENTAN LOS RESULTADOS FINANCIEROS?

Cuando los componentes financieros implícitos contenidos en las partidas de resultados hayan sido debidamente segregados o no sean significativos, se recomienda presentar en el cuerpo del estado o en la información complementaria:

- a) la exposición de los RFyT en términos reales;
- b) la presentación separada de los generados por el activo y los causados por el pasivo;
- c) la identificación de sus rubros de origen; y
- d) la enunciación de su naturaleza (intereses, diferencias de cambio, RECPAM, etc.).

Cuando los componentes financieros implícitos contenidos en las partidas de resultados no hayan sido debidamente segregados y sean significativos, los RFyT deberán presentarse sin desagregación alguna.

Las desvalorizaciones y reversiones de desvalorizaciones deberán identificarse claramente y desagregarse por rubro de origen.

¿CUÁL ES EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RESULTADOS POR TENENCIA, CÓMO SE DEBEN EXPONER?

Existe una alternativa de poder exponer los "resultados por tenencia" agrupados en una sola línea (RFyT, incluido el RECPAM) o presentarlos con la apertura de los componentes de esa línea.

Si se opta por la apertura, debe realizarse en términos reales.

¿CÓMO SE DEBE REALIZAR LA REEXPRESIÓN EN EL CASO DEL RUBRO BIENES DE USO?

Se sugiere realizar la reexpresión de los valores de origen y sobre estos montos calcular las depreciaciones del ejercicio, considerando lo siguiente:

- a) Reexpresar los valores al inicio por el coeficiente punta a punta.
- b) Determinar la depreciación del ejercicio tomando como base el valor de origen reexpresado.

¿CÓMO SE DEBE REALIZAR LA REEXPRESIÓN EN EL CASO DEL RUBRO BIENES DE CAMBIO Y COSTO DE MERCADERÍA VENDIDA DEL EJERCICIO?

Para realizar la reexpresión de la existencia final de los bienes de cambio se sugiere hacerlo juntamente con el costo de ventas, considerando lo siguiente:

- a) En caso de poseer existencia inicial por el coeficiente punta a punta.
- b) Reexpresar las compras por el coeficiente promedio, si no fuere posible reexpresar por el coeficiente de mes de compra.
- c) La existencia final expresarla a valor de reposición al cierre.

¿QUÉ CONSIDERACIONES SE DEBEN TENER RESPECTO DE LAS NOTAS E INFORMES CONTABLES?

Se dan distintas situaciones que el auditor deberá exponer tanto en notas como en su informe.

En el aspecto temporal, deberemos tener en cuenta si el cierre operó:

- Al 30/6/2018.
- Entre el 1/7/2018 al 30/12/2018.
- Posterior al 31/12/2018.

Dentro de estos tres grupos, deberemos considerar si la entidad ajustó sus estados contables hasta el 28/2/2003 o 30/9/2003 (de corresponder) o si la entidad nunca ajustó sus estados contables por haber sido constituida con posterioridad a esas fechas de acuerdo con la jurisdicción.

Se recomienda seguir los lineamientos de los Consejos Profesionales, los cuales en sus páginas web proveen de modelos sugeridos de notas a las EECC respecto de la "unidad de medida", asimismo, los modelos de informes de auditor enfatizando si el ente no aplicó ajuste, o si aplicó la dispensa de la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#) o si aplicó la reexpresión de los EECC.

¿POR QUÉ LA RESOLUCIÓN (FACPCE) DISPONE TOMAR COMO BASE ANTECESORA DEL AJUSTE LA FECHA FEBRERO O SETIEMBRE/2003?

Mediante el [decreto 664/2003](#), los organismos de control dependientes del Ministerio de Hacienda de la Nación (entre ellos, la Inspección General de Justicia, la Comisión Nacional de Valores, el Banco Central de la República Argentina, la Superintendencia de Seguros de la Nación, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social y la Administración Federal de Ingresos Públicos) no aceptaron la presentación de estados contables ajustados por inflación desde marzo/2003; por otra parte, es de destacar que la [resolución \(FACPCE\) 287/2003](#) discontinuó el "ajuste por inflación" a partir del 1 de octubre, por eso la mención de estas dos fechas, ya que dependiendo de la jurisdicción donde se encuentra el ente, puede haber discontinuado el ajuste en febrero o setiembre.

¿CÓMO PROCEDER A LA APLICACIÓN CONJUNTA DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 48 Y LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 6?

Tanto la [resolución técnica \(FACPCE\) 48](#) como la [resolución técnica \(FACPCE\) 6](#) son normativas que pueden tener una interrelación respecto de su aplicación.

Podría decirse que la aplicación de la [resolución técnica 48](#) (recordemos que hablamos de la remediación de activos) es considerada, en los términos de la resolución técnica 6, como un ajuste parcial, que como tal debería eliminarse antes de la aplicación de la [resolución técnica 6](#), pero sin embargo, se habilitan las opciones que se describen; en relación con los importes que surjan por aplicación de la [resolución técnica 48](#), el ente podrá:

- a) utilizarlos como importes expresados en poder adquisitivo del momento al que se refiere la remediación establecida por la [resolución técnica 48](#), a los efectos de su reexpresión desde ese momento y a partir de esos importes, o
- b) no considerar (reversar/eliminar) la remediación efectuada, y reexpresar los activos de acuerdo con el procedimiento descripto en la [resolución técnica 6](#).

Tener en cuenta, a los fines de decidir por la utilización de una opción u otra, que la [resolución técnica 48](#) utiliza otros procedimientos e índices para remedir, distintos a los índices y método que corresponde aplicar según la reexpresión de la [resolución técnica 6](#).

¿CÓMO REALIZAR LA COMPROBACIÓN DEL RECPAM?

Existen dos métodos para su determinación:

- a) El "método indirecto", que reexpresa movimientos y saldos de partidas patrimoniales no expuestas y las de resultado.

A través del mismo se logra: el RECPAM generado por todos los ajustes, es decir, ajuste contable de cada partida que se reexpresa pero no obtiene el RECPAM por activos y pasivos expuestos.

- b) El "método directo", que es un complemento de método indirecto, que logra: comprobar el RECPAM obtenido por el método indirecto; así se trabaja sobre los saldos de las partidas monetarias o expuestas, obteniendo el RECPAM generado por activos y por pasivos monetarios o expuestos. Este método requiere información mensual de saldos y/o movimientos de partidas monetarias o expuestas.

Este segundo método es el sugerido, pues la resolución técnica 8, en el Capítulo VI, en el caso de estado de flujo de efectivo, enfatiza que si bien existen dos métodos, el directo es el recomendable y se extiende este criterio para la comprobación de RECPAM.

¿QUÉ OPCIÓN POSEEN LOS PEQUEÑOS ENTES EN CUANTO A LA EXPOSICIÓN DEL EFE?

Existe una opción exclusiva para los entes pequeños incluidos en la segunda parte de la [resolución técnica \(FACPCE\) 41](#) cuando preparen el estado de flujo de efectivo (EFE) por el método directo, podrán presentar la información ajustada por inflación en forma sintética, con los renglones mínimos siguientes:

- a) saldo al inicio del efectivo y equivalente reexpresado a moneda de cierre por el coeficiente anual;
- b) saldo al cierre, del efectivo y equivalente que ya se encuentra a moneda de cierre;
- c) variación en el ejercicio, que determinado de esta manera será a moneda de cierre; y
- d) explicación de las causas a nivel de totales (operativas, financiación, inversión). Esto implica que, reexpresando en primer término las causas de financiación y de inversión, que por lo general son las de menor volumen, pueden determinarse las causas operativas por diferencia, en donde se encontrará subsumido el RECPAM del efectivo, y todas exponerse en totales generales sin detalle de composición.

UNA EMPRESA CUYO CIERRE OPERA EL 31/12/2018, ¿QUÉ PROCEDIMIENTO DEBERÁ SEGUIR CON EL ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL COMPARATIVO (AL 31/12/2017)?

Al presentar estados contables recordemos que debemos, ante todo, cumplir con el criterio de "comparabilidad" de la información contable, por lo cual las cifras del balance publicado por el ente al 31/12/2017 estaban expresadas en moneda de poder adquisitivo de esa fecha, por lo que no son comparables con las cifras de los rubros al cierre 31/12/2018, ya que están en una moneda de distinto poder adquisitivo.

Para que se cumpla el propósito de la exposición comparativa, las cifras de ambos años deben estar expuestas en moneda de igual poder adquisitivo. Por ello, los importes de todos los rubros del 31/12/2017 se reexpresan por el coeficiente anual para llevarlos a moneda de poder adquisitivo 31/12/2018 y esto es solo al efecto comparativo. Ello significa que a rubros tales como caja y bancos, inversiones, créditos, bienes de cambio, bienes intangibles, otros activos, deudas, provisiones y patrimonio neto se les deberá aplicar el índice de reexpresión a fin de llevar a moneda de poder adquisitivo del 31/12/2017.