

Cooperativas. Medición inicial en entes medianos Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el presente trabajo se analiza la norma contable aplicable a cooperativas que, conjuntamente con las res. técnicas 8° y 9°, establecen aspectos particulares de exposición contable para entes cooperativos.

I. Introducción

En el presente trabajo nos referimos a la Norma Contable Profesional aplicable a cooperativas [RT 51 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE según res. INAES 996/2021)] que, juntamente con los capítulos pertinentes de RT 8 y 9 establece aspectos particulares de exposición contable para entes cooperativos excepto entes financieros —bancos y cajas de crédito— y de seguros. Asimismo, mencionamos las normas de reconocimiento y medición aplicables [RT 17, RT 41 para Entes Pequeños y RT 42 para Entes Medianos] y, en este marco, hacemos foco en los criterios de medición de incorporación en el patrimonio, es decir, criterios de medición inicial, abordados en RT 42.

II. Normas de Exposición Contable aplicables a entes cooperativos

Según Res. INAES 996/2021 (BO 24/06/2021) la Norma Contable Profesional obligatoria aplicable a los entes cooperativos es la Res. Técnica 51 "Nuevo Texto de la res. técnica 24 "Normas Profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de Auditoría para Entes Cooperativos" [en adelante, RT 51] con las modificaciones y aclaraciones plasmadas en el Anexo I que forma parte integrante de dicha resolución.

La referida norma [RT 51] es aplicable a Estados Contables de ejercicios iniciados a partir del 01/01/2022 permitiéndose la aplicación anticipada para Estados Contables correspondientes a ejercicios y periodos intermedios que se encuentren pendientes de aprobación por el Consejo de Administración a la fecha de publicación [\(1\)](#) de la mencionada res. INAES 996/2021.

RT 51 establece aspectos particulares de exposición contable aplicables a entes cooperativos excepto entes financieros [bancos y cajas de crédito] y de seguros y complementa las normas generales de exposición contable [RT 8] y normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios [RT 9]. Las mencionadas normas constituyen, así, el marco normativo contable profesional aplicable para la preparación de Estados Contables de entes cooperativos excepto, entidades financieras y de seguros.

También resulta aplicable RT 51 a cooperativas que se encuentran en el régimen de oferta pública de sus valores negociables y que solicitan autorización para ingresar a dicho régimen. En este sentido, el organismo regulador del mercado de capitales reglamenta que las cooperativas pueden presentar sus Estados Financieros según normas establecidas por INAES [\(2\)](#). Asimismo, la Res. INAES 996/2021 [\(3\)](#) se refiere taxativamente a las cooperativas que hacen oferta pública de sus valores negociables bajo regulaciones de CNV al definir el alcance de las entidades obligadas a la aplicación de la referida Norma Contable Profesional [RT 51].

III. Las Normas de Reconocimiento y Medición contable

Relativo a aspectos de reconocimiento y medición contable resultan aplicables la Res. Técnica 17 FACPCE [en adelante, RT 17] y las res. técnicas 41 [en adelante, RT 41] para

entes con o sin fines de lucro susceptibles de calificar como [Entes] Pequeños en términos de esa norma [RT 41]. Asimismo, la Res. Técnica 42 [en adelante, RT 42] resulta aplicable para entes con o sin fines de lucro que califiquen como Entes Pequeños y Entes Medianos según parámetros de esa norma contable profesional [RT 42].

Un ente con o sin fines de lucro es susceptible de calificar como Ente Pequeño [EP] según parámetros de RT 41, en tanto cumplimente las siguientes condiciones (4):

- no se encuentre alcanzado por la Ley de Entidades Financieras o realice operaciones de capitalización o ahorro con promesa de beneficios futuros;

- no sea un ente asegurador sujeto al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

- no hubiera devengado en el ejercicio anual anterior (5) ingresos por una cuantía superior a \$15.000.000, importe expresado en moneda de poder adquisitivo diciembre 2014 que debe reexpresarse utilizando el índice de ajuste establecido en RT 6 (6).

El límite máximo de ingresos se determina considerando los ingresos por ventas netas incluidas en el Estado de Resultados correspondiente al ejercicio anual anterior, debiendo anualizarse en caso de que el periodo anterior hubiera sido irregular. En caso de tratarse de un primer ejercicio se toma como sucedáneo [de la cuantía de ingresos devengados en el ejercicio anterior] el ingreso del ejercicio corriente anualizado, importe que debe ser retrotraído 12 meses a efectos de reexpresarse en moneda de poder adquisitivo del periodo mensual en la cual está expresada la cuantía límite de ingresos a la que hace referencia la norma (7).

- no sea una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;

- no se trate de una entidad controlante de o controlada por un ente que resulte excluido en el marco de los parámetros precedentes.

De forma similar, un ente con o sin fines de lucro es susceptible de calificar como Ente Mediano [EM] según parámetros definidos en RT 42 en tanto cumplimente las siguientes condiciones (8):

- no esté alcanzado por la Ley de Entidades Financieras o realice operaciones de capitalización o ahorro con promesa de beneficios futuros;

- no sea un ente asegurador bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

- hubiera devengado en el ejercicio anual anterior (9) ingresos por una cuantía superior a \$15.000.000 y hasta \$75.000.000, parámetros que se encuentran exteriorizados en moneda de poder adquisitivo diciembre 2014 y deben reexpresarse según el índice de ajuste previsto en RT 6 (10);- no sea una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;- No se trate de una sociedad controlante de o controlada por otra sociedad excluida en virtud de no cumplimentar los parámetros precedentes.

RT 42 desarrolla criterios de medición inicial y periódica y establece que, respecto a situaciones no contempladas en la norma, resultan aplicables las siguientes normas según la prioridad que se indica: (i) RT 17, (ii) resoluciones e interpretaciones emitidas y que se emitan en el futuro sobre temas de reconocimiento y medición [distintas a RT 26 y modificatorias], y (iii) RT 16.

Seguidamente nos referimos a los criterios de medición inicial previstos por RT 42, es decir, criterios de medición de activos y pasivos a fecha de incorporación en el patrimonio.

IV. Medición inicial en entes medianos

RT 42 aborda criterios de medición de incorporación en el patrimonio —es decir, criterios de medición inicial— según se trate de [medición inicial de] (i) bienes y servicios; (ii) Créditos; y (iii) pasivos.

IV.1. Medición inicial de bienes y servicios

IV.1.a. Medición Inicial de bienes y servicios adquiridos

La medición inicial de Bienes y Servicios adquiridos se efectúa al Costo de adquisición (11). La Norma establece un tratamiento diferenciado según se trate de una (i) adquisición [de bienes y servicios] con vencimiento a largo plazo, entendiéndose por tal un año o más a partir de la incorporación y, según la adquisición hubiera sido (ii) al contado o con vencimiento a corto plazo, entendiéndose el corto plazo como un plazo de menos de un año a partir de fecha de incorporación.

En caso de tratarse de una adquisición de bienes y servicios (i) con vencimiento a largo plazo [es decir, a un plazo de un año o más a partir de fecha de incorporación] el costo de adquisición es el precio que debe pagarse por la adquisición considerando condición contado. En caso de que no se conociera el precio de contado [por tratarse de una operación a plazo que no segregase explícitamente el componente financiero] dicha cuantía es determinada a través de la estimación del valor descontado de los flujos futuros de fondos comprometidos (12).

Los bienes y servicios adquiridos en el marco de operaciones (ii) al contado o con vencimiento a corto plazo [es decir, operaciones celebradas a un plazo menor a un año contado desde fecha de incorporación] se miden a la suma que debe pagarse por su adquisición, es decir, al importe nominal (13). La norma prevé que las operaciones al contado o a corto plazo pueden medirse al precio que debe erogarse por su adquisición condición contado y que, en caso de que el precio correspondiente a la condición contado no fuera conocido por no resultar exteriorizado en el comprobante respaldatorio [es decir, en caso de que el precio de la transacción a plazo incluyera componentes financieros implícitos] puede determinarse a través de la estimación del valor descontado a la fecha de incorporación en el patrimonio de los flujos futuros de fondos a desembolsar a la fecha de vencimiento. En consecuencia, medir al precio de contado segregando componentes financieros en estas operaciones [al contado o con vencimiento a corto plazo] constituye una simplificación elegible, es decir, la norma no exige la segregación de componentes financieros implícitos en las operaciones al contado o de vencimiento a corto plazo.

Asimismo, señala RT 42 que se aplican los criterios generales del costo (14). Es decir, se considera costo de un bien al sacrificio económico necesario a efectos de poner dicho bien en condiciones de ser vendido o utilizado según corresponda dependiendo de su destino (15). En este sentido, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios —a modo de ejemplo, fletes, seguros, impuestos indirectos no recuperables, costos de importaciones y costos devengados por las funciones compras y producción— además de materiales o insumos directos e indirectos necesarios para la elaboración, preparación o montaje (16). Los costos indirectos se asignan según bases razonables y se adopta el modelo de costeo completo (17). Los costos incurridos en moneda extranjera se convierten a moneda argentina al tipo de cambio de fecha de la transacción (18).

IV.1.b. Medición inicial de bienes producidos o construidos

La medición inicial de bienes producidos o construidos se efectúa al costo de producción o construcción (19). El costo de producción o construcción es definido por la norma como la suma de: (i) costos de materiales e insumos necesarios; (ii) costos de conversión, incluyendo mano de obra, servicios y otras cargas y, según corresponda; (iii) costos financieros (20).

Los costos financieros incluyen intereses —explícitos o implícitos que se hubieran segregado—, actualizaciones monetarias, diferencias de cambio o conceptos similares derivados de la utilización de capital ajeno netos del resultado por exposición a cambios en el poder adquisitivo de la moneda [RECPAM] y deben reconocerse como gastos del periodo en que se devengan. La norma prevé la posible activación de costos financieros en caso de tratarse de un proceso de producción, construcción o montaje que involucre un horizonte temporal prolongado en tanto se cumplimenten los extremos previstos en RT 17 [\(21\)](#) [\(22\)](#).

El costo de producción no debe incluir conceptos devengados por improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general ni la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta según un nivel de actividad normal [\(23\)](#). Tales conceptos, en consecuencia, no se incorporan al costo de producción y, en este sentido, impactan en el resultado del periodo en que se devengan [\(24\)](#). A efectos de determinar el "nivel de actividad normal" debe considerarse el nivel que corresponde a la producción que se espera alcanzar considerando a tales efectos el volumen de producción promedio de varios periodos en que se hubiera operado según las circunstancias previstas [\(25\)](#). En este sentido, se trata de un nivel de producción que se encuentra por debajo de la capacidad total y constituye un indicador realista y no un objetivo ideal [\(26\)](#).

IV.1.c. Medición inicial de bienes incorporados por aportes o donaciones

Los bienes incorporados por aportes o donaciones se reconocen contablemente al valor corriente de fecha de incorporación [\(27\)](#). La norma se refiere al valor corriente como aquel [valor] correspondiente al momento de la medición y señala enunciativamente que el costo de reposición, el valor descontado [en tanto se estime utilizando una tasa de fecha de medición], el costo de reproducción o reconstrucción, el valor neto de realización [VNR] y el costo de cancelación constituyen ejemplos en este sentido [\(28\)](#).

IV.1.d. Medición inicial de bienes incorporados por trueques

Los bienes incorporados por trueque se reconocen a la fecha de incorporación en el patrimonio al costo de reposición vigente a dicha fecha [es decir, al costo de reposición de fecha de incorporación en el patrimonio] reconociéndose el correspondiente Resultado por Tenencia [\(29\)](#). Si se trocaren bienes de uso que tuvieran una utilización similar en una misma actividad con costos de reposición similares, la medición del bien entrante se efectúa al valor libros del bien saliente, y, en consecuencia, no se devenga resultado por esta operación [\(30\)](#).

IV.2. Medición inicial de créditos

IV.2.a. Medición inicial de créditos en moneda

La medición de incorporación en el patrimonio de créditos en moneda es tratada contablemente según sean: (i) créditos a corto plazo, entendiéndose por tales aquellos con un plazo de vencimiento inferior a un año desde fecha de incorporación; o (ii) créditos a largo plazo, caracterizados como aquellos con vencimiento a un año o más desde fecha de incorporación [\(31\)](#).

La simplificación elegible de no segregar componentes implícitos resulta aplicable solamente en caso de créditos en moneda a corto plazo. En este sentido, RT 42 reglamenta que (i) los créditos en moneda a corto plazo definidos según se indicara en forma precedente [es decir, vencimiento a menos de un año desde fecha de incorporación] pueden reconocerse al importe nominal de las sumas de dinero a recibir o al importe a detracer del pago a efectuar [\(32\)](#) excluyendo componentes financieros explícitos, pudiendo, asimismo, medirse al valor descontado, es decir, segregando componentes financieros implícitos. Por lo tanto, respecto a créditos con vencimiento a menos de un año de plazo [créditos a corto plazo] se admite la

medición inicial al importe nominal debiendo necesariamente segregarse los componentes financieros explícitos y pudiendo no segregarse los componentes financieros implícitos.

Respecto a (ii) créditos en moneda a largo plazo, es decir, aquellos con un vencimiento a un año o más desde su incorporación, la medición se efectúa al valor descontado, es decir, segregando componentes financieros implícitos (33).

IV.2.b. Medición inicial de derechos a recibir bienes o servicios por la entrega de efectivo o equivalentes

La medición de incorporación en el patrimonio de créditos que consistan en derechos a recibir bienes o servicios y se hubieran originado en la entrega de efectivo o equivalente [efectuado por el ente emisor de los Estados Contables] correspondiente a un anticipo o al precio total de una operación de compra se contabiliza al valor de las sumas entregadas (34). Tal sería el caso de anticipos efectuados a proveedores (35) en tanto no fijen precio.

IV.2.c. Medición inicial de derechos a recibir bienes o servicios por la entrega de un bien o la prestación de un servicio

La medición inicial de derechos a recibir bienes o servicios por la entrega de un bien o la prestación de un servicio [efectuado por el ente emisor de los Estados Contables] correspondiente a un anticipo o al precio total de una operación de compra se contabiliza al valor de reposición del bien entregado o del servicio prestado (36). En este caso el anticipo al proveedor efectuado por el ente emisor de los estados contables no se origina en una suma dineraria abonada sino en la entrega de un bien o en la prestación de un servicio [efectuado por el ente emisor de los estados contables].

Esta partida por su naturaleza constituye un crédito en especie (37). Relativo al criterio de medición es susceptible de medir a un valor corrientemente vigente [costo de reposición] a la fecha de la operación en tanto que, relativo a la unidad de medida, es susceptible de ajustar por inflación toda vez que se trata de una partida no monetaria.

IV.2.d. Derechos a recibir bienes o servicios por una operación de venta

La medición de incorporación en el patrimonio de derechos a recibir bienes o servicios originados en una operación de venta se contabiliza según la medición inicial correspondiente al bien a recibir o al valor de reposición del servicio a recibir (38). Se trata, en consecuencia, de un crédito en especie que se mide a un valor corriente vigente a fecha de la operación y se reexpresa por variación en el nivel general de precios [es decir, se ajusta por inflación] toda vez que se trata de una partida no monetaria.

IV.3. Medición inicial de pasivos

IV.3.a. Medición inicial de deudas en moneda

La medición inicial de pasivos es abordada según se trate de (i) deudas a corto plazo, entendiéndose por tales a aquellas con vencimiento a un plazo menor a un año desde la fecha de incorporación, o (ii) deudas a largo plazo, es decir, pasivos con vencimiento a un plazo de un año o más desde fecha de incorporación.

La simplificación elegible de no segregar componentes financieros implícitos resulta aplicable respecto a los pasivos a corto plazo. Es decir, los pasivos en moneda a corto plazo pueden medirse a su importe nominal segregando componentes financieros explícitos admitiéndose —pero no exigiéndose— la medición al valor descontado, en tanto que los pasivos en moneda a largo plazo deben necesariamente medirse a su valor descontado segregando componentes financieros implícitos.

Así, RT 42 establece que (i) las deudas en moneda a corto plazo se pueden medir al importe nominal de las sumas de dinero a entregar o al importe del menor cobro a recibir (39)

excluyendo componentes financieros explícitos, resultando admisible la medición de estas partidas al valor descontado, es decir, segregando componentes financieros implícitos (40). Relativo a (ii) deudas en moneda a largo plazo la medición debe efectuarse al valor descontado, es decir, segregando componentes financieros implícitos (41).

IV.3.b. Medición inicial de pasivos en especie

Las deudas cancelables a través de la entrega de bienes distintos de efectivo o a través de la prestación de un servicio que hubieran sido originadas en la recepción de sumas dinerarias, se medirán según el importe recibido.

Restantes deudas en especie, es decir, pasivos cancelables a través de la entrega de bienes distintos de efectivo o de la prestación de servicios no originados en la recepción de sumas de dinero, se miden al costo de reposición del bien o servicio a entregar, en consecuencia, constituyen una partida no monetaria y se ajustan por inflación.

IV.3.c. Medición inicial de pasivos incorporados por aportes

Los pasivos incorporados por aportes se miden al valor corriente (42), es decir, valor corrientemente vigente a la fecha de incorporación en el patrimonio, en consecuencia, constituyen una partida no monetaria y se ajustan por inflación.

V. Bibliografía consultada

Comisión Nacional de Valores (CNV) (2013): "Normas. Comisión Nacional de Valores", archivo pdf disponible en: <https://www.cnv.gov.ar/sitioWeb/MarcoRegulatorio?panel=3>.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (1987): "Res. Técnica 9. Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios", modificada por RT 19 - RT 20 - RT 27 - RT 31 - RT 40 - RT 46 - Resolución de JG n° 249/2002 - Resolución de JG N° 312/2005, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=4.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2000): "Resolución Técnica 17. Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación general", modificada por RT 20 - RT 21 - RT 22 - RT 27 - RT 30 - RT 31 - RT 39 - RT 42 - RT 46 - Resoluciones JG 439/2012, 249/2002, 282/2003, 312/2005 y 395/2010, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1&p=3.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2015 a): "Resolución Técnica 41. Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de Reconocimiento y Medición para Entes Pequeños y Entes Medianos", modificada por RT 42 y por la Resolución JG 539/2018, archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2015 b): "Resolución Técnica 42. Normas Contables Profesionales. Modificación de la Resolución Técnica 41 para incorporar aspectos de Reconocimiento y Medición para Entes Medianos", archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2020): "Resolución Técnica 51. Nuevo texto de la Resolución Técnica 24 "Normas Profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos", archivo pdf disponible en: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1.

Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) (2021): "Resolución

996/2021", archivo pdf disponible en:
<https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf>
y "Anexo I. Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos", archivo pdf disponible en:
<https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

(1) La res. INAES 996/2021 fue publicada en el Boletín Oficial el 24/06/2021.

(2) Normas CNV t.o. 2013, Título IV Régimen Informativo Periódico, Capítulo I Régimen Informativo, Sección I, art. 3º, fecha de consulta 03/08/2021.

(3) Resolución INAES 996/2021, art. 1º.

(4) RT 41, sección 1 Alcance.

(5) En caso de que el Ente Pequeño superase el importe mencionado durante el ejercicio actual y deba aplicar en el ejercicio siguiente otros criterios de reconocimiento y medición, debe revelar esta circunstancia a través de Notas a los Estados Contables (RT 41, sección 1 Alcance).

(6) RT 41, Anexo I Conceptos y Guías de Aplicación, "Reexpresado".

(7) RT 41, Anexo I Conceptos y Guías de Aplicación, "Ingresos en el ejercicio anual anterior".

(8) FACPCE (2015 b: 5-6).

(9) En caso de que un Ente Mediano supere el importe indicado en la norma durante el ejercicio actual y, en este sentido, deba aplicar en el ejercicio siguiente otros criterios de reconocimiento y medición, debe exteriorizar esta situación a través de Notas a los Estados Contables (RT 42, sección 1 Alcance).

(10) Los conceptos "Ingresos en el ejercicio anual anterior" y "Reexpresado" tienen la misma redacción que en RT 41, Anexo I (FACPCE, 2015 b: 18).

(11) FACPCE (2015 b: 7).

(12) FACPCE (2015 b: 17).

(13) FACPCE (2015 b: 17).

(14) FACPCE (2015 b: 17).

(15) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 23).

(16) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 23).

(17) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 23).

(18) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 23).

(19) FACPCE (2015 b: 7).

(20) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 24).

(21) RT 17 aborda la activación de los costos financieros en carácter de tratamiento alternativo permitido en la sección 4.2.7.2. La sección 4.2.7.1 de RT 17 se refiere al impacto de los costos financieros en resultados en concepto de gastos del periodo en que se devengan, cuestión que es desarrollada en carácter de tratamiento preferible.

(22) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 26).

(23) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 24).

(24) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 24).

(25) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 24).

(26) FACPCE (2015 b: 17 y 2015 a: 24).

(27) FACPCE (2015 b: 7).

(28) FACPCE (2015 b: 18 y 2015 a: 29).

(29) FACPCE (2015 b: 7).

(30) FACPCE (2015 b: 7).

(31) FACPCE (2015 b: 7-8).

(32) Tal sería el caso de saldos a favor en impuestos (FACPCE, 2015 b: 7).

(33) FACPCE (2015 b: 8).

(34) FACPCE (2015 b: 8).

(35) Los anticipos a proveedores constituyen créditos según su naturaleza y se miden sobre la base de tales criterios, pero se exteriorizan según normas contables profesionales aplicables [RT 51 sección 4.2 y secciones pertinentes de RT 9] según su función, es decir, formando parte del rubro que corresponda considerando la funcionalidad del bien que se espera recibir. A modo de ejemplo, el anticipo a un proveedor por la adquisición de un bien de uso se exterioriza en el rubro Bienes de Uso.

(36) FACPCE (2015 b: 8).

(37) Según se indicara, los anticipos a proveedores, créditos por naturaleza, se exteriorizan en las Normas Contables Profesionales aplicables [RT 51 y secciones pertinentes de RT 9] según su función, es decir, formando parte del rubro considerando la funcionalidad del bien que se espera recibir.

(38) FACPCE (2015 b: 8).

(39) Señala la norma, a modo de ejemplo de este tipo de partidas, anticipos de clientes que no fijen precio (FACPCE, 2015 b: 8).

(40) FACPCE (2015 b: 8).

(41) FACPCE (2015 b: 8).

(42) FACPCE (2015 b: 8).