

TÍTULO:	TIPS PARA CIERRES CONTABLES 2020. CONSULTAS FRECUENTES
AUTOR/ES:	Franco, Romina
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Abril
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

ROMINA FRANCO

TIPS PARA CIERRES CONTABLES 2020. CONSULTAS FRECUENTES

Se exponen preguntas y respuestas más frecuentes sobre los cierres contables del ejercicio finalizado en el período 2020 en relación con el ajuste por inflación y registración de rubros vinculados al COVID-19, entre otros temas, extraídos de la charla virtual realizada por ERREPAR el día jueves 11/2/2021 sobre Tips para cierres contables 2020, con la participación de los doctores Romina Franco y Martín Kerner.

En el encuentro virtual(*) realizado por ERREPAR el día jueves 11/2/2021 sobre Tips para cierres contables 2020, y en el cual participé junto al doctor Martín Kerner, se respondieron diversas preguntas y se seleccionaron las siguientes:

1. ¿Cómo se contabiliza el ATP y bajo qué concepto se expone en el balance?

El decreto 332/2020 instruye el Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP), el que incluye medidas para asistir a las personas y a las empresas afectadas por la crisis sanitaria del COVID-19, brindando una serie de beneficios para las empresas, las que deberán cumplir con una serie de requisitos:

- Postergación o reducción de hasta el 95% del pago de las contribuciones patronales al Sistema Integrado Previsional Argentino.
- Salario Complementario: es una asignación que paga el Estado Nacional para los trabajadores en relación de dependencia del sector privado.
- Crédito a Tasa Cero para Monotributistas y trabajadores autónomos sin ningún costo financiero.
- Sistema integral de prestaciones por desempleo.

Para obtener los beneficios del ATP, es necesario:

- Que la actividad económica haya sido afectada en forma crítica por el aislamiento social preventivo y obligatorio.
- Tener una cantidad relevante de trabajadores contagiados por el COVID-19 o en aislamiento obligatorio o con dispensa laboral por estar en grupo de riesgo u obligaciones de cuidado familiar relacionadas al COVID-19.
- Sufrir una sustancial reducción en la facturación con posterioridad al 12/3/2020.
- El Programa ATP se aplica en relación con los resultados económicos posteriores al 12/3/2020.

Tratamiento contable del Programa ATP:

-El programa ATP es una subvención del gobierno que brinda apoyo financiero inmediato a una entidad en concreto por pérdidas producidas por las consecuencias de la pandemia COVID-19, sin costos futuros vinculados. Estas subvenciones se reconocerán en el resultado del período en el que sean exigibles (cumplimiento formal del pedido). El subsidio por el programa ATP se deberá reconocer en el mismo período en que compensa los gastos por los cuales se otorga el subsidio, aunque la percepción del mismo se reciba en un mes posterior (p. ej., si el subsidio es por los sueldos del mes de julio, se deberá reconocer en dicho período, aunque su percepción sea en los primeros días del mes de agosto).

Presentación en el estado de resultados (ER):

-El subsidio puede ser reconocido como un ingreso o como una reducción de los gastos que compensa. La empresa deberá elegir un criterio y mantenerlo uniformemente para todos los subsidios similares que reciba. El subsidio por ATP podrá reconocerse como un ingreso (no se trata de un resultado extraordinario). Puede ser reconocido dentro de "otros ingresos y egresos" y detallarse en notas o bien como una línea separada del ER que podría denominarse "Subsidio ATP" o similar. También puede ser reconocido como un menor gasto, es decir, deduciendo de los gastos que compensa (sueldos, cargas sociales, etc.). El subsidio reconocido (como ingreso o menor gasto) se deberá ajustar por inflación a moneda de cierre (RT 6), como cualquier otro resultado que se reconozca en el ER (ventas, gastos, amortizaciones, etc.).

2. Las notas a los estados contables referentes a cómo impactan las consecuencias del COVID-19 en la empresa u organismo, ¿cambiaron o son las mismas que se utilizaron para cierres del 2019?

Se debe hacer referencia en notas a los estados contables y, en el caso de no vulnerarse el criterio de empresa en marcha, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas emitió una serie de notas sugeridas para esta situación, que fueron publicadas en su sitio web en el apartado "Modelos de Notas a los Estados Contables: Empresa en marcha y hechos posteriores - Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19".

De la misma forma puede obtenerse mayor información en la guía COVID-19 de la FACPCE que está en el micrositio CORONAVIRUS, doctrinas, contabilidad.

3. Un saldo de disponibilidades 2019 reexpresado a 2020, ¿es solo a los fines comparativos?

Al presentar estados contables recordemos que ante todo se debe cumplir con el criterio de "comparabilidad" de la información contable, por lo cual las cifras del balance publicado por el ente al 31/12/2019 están expresadas en moneda de poder adquisitivo de esa fecha y no son comparables con las cifras de los rubros al cierre 31/12/2020, 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 31/12/2019 se reexpresan por el coeficiente anual para llevarlos a moneda de poder adquisitivo del 31/12/2020, 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 llevarlos a moneda de poder adquisitivo del 31/12/2019.

3. ¿Cómo se contabilizan la distribución de utilidades ajustadas por inflación, honorarios y reserva legal?

Según la RG (IGJ) 10/2018, las decisiones de Asamblea se deben tomar sobre los estados contables ajustados por inflación (como es lógico) y el resultado que será motivo de decisión o distribución es el ajustado, que es el único que existe, el legal, el que surge de los libros contables, el que fue auditado y legalizado por el Consejo. No se requiere el ajuste hasta la fecha de la Asamblea (solo CNV requiere ese ajuste). A efectos del ajuste por inflación, las distribuciones del patrimonio neto que implican modificaciones cuantitativas (como dividendos) deben ser reexpresadas desde la fecha de Asamblea. El resto de las decisiones de Asamblea, como reservas, deben ser anticuadas desde la fecha de cierre (no desde la Asamblea), porque son variaciones cualitativas dentro del patrimonio, por lo que sería lo mismo que hayan quedado en RNA o en reserva legal o facultativa (ver Guía Práctica N° 1 de la FACPCE). Por aplicación de la técnica le va a quedar un remanente, ya que el RNA se reexpresa por coeficiente de punta a punta, que deberá tratar la próxima asamblea.

4. ¿Cómo se expone el ajuste impositivo por los sextos de los próximos años en el impuesto diferido?

La resolución técnica (FACPCE) 41 (RT 41) establece el método del impuesto diferido como de aplicación optativa para los entes que califiquen como pequeños, y hay que tener en cuenta las reglas aprobadas por las jurisdicciones correspondientes (CPCE). Los entes medianos, por su parte, deben obligatoriamente reconocer el impuesto a las ganancias aplicando el método del impuesto diferido (RT 41, Segunda Parte, "Entes Pequeños", y RT 41, Tercera Parte / RT 42, "Entes Medianos"). En virtud de la ley 27468, se modifican los valores a partir de los cuales resulta aplicable el ajuste por inflación impositivo para los ejercicios que se inicien a partir del 1/1/2018.

En tal sentido, se establece que la inflación medida por el IPC nivel general debe superar en el primer ejercicio el 55%, en el segundo ejercicio, el 30%, y en el tercer ejercicio, el 15%. Se dispone que el ajuste por inflación positivo o negativo de dichos ejercicios deberá imputarse en partes iguales durante seis ejercicios. Si el ajuste por inflación impositivo resulta aplicable por darse dichas condiciones, un sexto del monto deducible o gravado por el ajuste impositivo se considerará en el primer ejercicio y el resto en los cinco ejercicios siguientes. Por ende, la aplicación del ajuste por inflación impositivo aumentará o disminuirá el impuesto determinado en un sexto. Si se aplica el método del impuesto determinado, solo tendrá un efecto en el período en que quede gravado o sea deducible.

En cambio, si se aplica el método del impuesto diferido, los cinco sextos restantes del ajuste impositivo que se trasladan a los cinco ejercicios siguientes generarán mayores o menores pagos de impuestos futuros, producto de un resultado del período actual, razón por la cual se deberán reconocer activos o pasivos por impuestos diferidos por esos cinco sextos, según corresponda.

5. ¿Cómo se contabiliza el ajuste impositivo?

Depende de la decisión que se haya tomado respecto del devengamiento del impuesto a las ganancias. Si es por el método tradicional, se computará resultado y provisión de acuerdo al impuesto determinado impositivo más 1/6 del ajuste impositivo. Es optativo poner en notas la existencia de los otros 5/6 a computarse en un futuro. Caso contrario, si es por el método del impuesto diferido, deberá determinarse las diferencias permanentes +/- resultado contable ajustado por inflación por alícuota del impuesto e imputarlo a resultado positivo o negativo. Determinar las diferencias transitorias (no olvidar que los 5/6 del ajuste por inflación impositivo) por alícuota será el pasivo o activo por impuesto diferido, y luego hay que expresar la provisión.

Si da Quebranto, Crédito por impuesto diferido A+, a Impuesto a las ganancias Pagado R-. Si da Pasivo, impuesto a las ganancias Pagado R- a Pasivo por Impuesto Diferido P+.

Se recuerda que el impuesto diferido es optativo para los entes pequeños que apliquen la RT 41 y es obligatorio para los entes medianos de la RT 41 y los que apliquen la RT 17, tanto en la CABA como en todas las provincias del país.

6. Los honorarios a directores, ¿se exponen como gasto (según RT 41.4.3.2.2.2.) en el estado de resultados, o en el estado de evolución del patrimonio neto, como lo prevé la ley general de sociedades?

Los honorarios no son una distribución. Los honorarios a los administradores (directores o socios gerentes) son el pago a los funcionarios de la entidad. Como en estos casos no se trata de empleados en relación de dependencia sino con otro régimen legal, no son sueldos sino honorarios, pero la esencia económica es la misma, es la retribución por la prestación de sus servicios personales a la entidad. Por lo tanto, dichos honorarios deben ser reconocidos como un gasto devengado en el estado de resultados del ejercicio por el cual la persona prestó sus servicios (en el cuadro de gastos).

El hecho de que por cuestiones legales ese honorario deba estar aprobado por los propietarios (Asamblea de accionistas o reunión de socios) es una condición final, pero no un parámetro de devengamiento. Es decir, al cierre esos honorarios deben

encontrarse provisionados a la espera de la aprobación, como cualquier otra provisión (la del impuesto a las ganancias, p. ej., que se devenga en el ejercicio pero la declaración jurada se presenta 5 meses después). Lo habitual es considerar el cargo a resultados como cualquier otro sueldo u honorario profesional que se devengue, y provisionado su importe. Si se fueron pagando, se reconocerá el anticipo y la salida de caja. Cuando los propietarios lo aprueban, se dará de baja la provisión contra el anticipo otorgado durante el año. Si no se pagaron, quedará el pasivo. También pueden ser imputados a cuentas particulares.

Los honorarios a funcionarios son la retribución percibida por ellos a cambio de las tareas de sus funciones, como ser la toma de decisiones en el caso de los directivos, más la responsabilidad que ello implica. Si los honorarios son una retribución que la empresa otorga a sus funcionarios o empleados (no importa que no sea régimen de relación de dependencia, los directores son empleados al fin, en el concepto amplio del término), representan un gasto de administración de la empresa, que debe estar "devengado" en el período, como cualquier otro gasto. Para su administración una empresa gasta en papelería, en luz, teléfono, en salarios y en honorarios de directores. Todos son gastos que se devengan igualmente. En general, se los reconoce como una "provisión" por honorarios, ya que dependen de la aprobación de la Asamblea o reunión de socios.

El problema suele ser que como los directores muchas veces son también accionistas, se confunden sus funciones como director y como socio, percibiendo dividendos. Los honorarios son retribución por un servicio. Los dividendos son una distribución del producido neto de una entidad a sus propietarios. Aunque sean la misma persona, los conceptos son bien diferentes: los honorarios son un gasto y los dividendos una distribución de resultados acumulados. La RT 41 lo expresa claramente de la siguiente manera: "4.3.2.2.2. *Distribuciones a los propietarios: El ente reducirá de los resultados no asignados las distribuciones a los propietarios. Los honorarios de directores, síndicos y otros funcionarios de la entidad no representan distribuciones y deberán reconocerse como resultados en el período en el cual se prestaron los servicios, aunque se requiera su posterior aprobación por parte de la Asamblea, reunión de socios o similar*".

7. Para valuar activos y pasivos en moneda extranjera, ¿se usa el tipo de cambio oficial comprador o vendedor?

La contabilidad debe ser llevada en pesos. Las operaciones en moneda extranjera deben registrarse contablemente al tipo de cambio correspondiente de acuerdo a los pesos equivalentes a la suma cobrada, a cobrar, pagada o a pagar que se derive de la operación. Por ejemplo: a) una cobranza en dólares debe registrarse al tipo de cambio (TC) aplicable para convertir en pesos los dólares recibidos en el momento de la operación; b) una importación en Euros debe registrarse al TC aplicable a la remesa de divisas al exterior como si la suma fuera abonada en ese momento. Es decir, el TC (comprador o vendedor) que efectivamente utilizaría la empresa para convertir esas divisas en pesos o viceversa, es decir, utilizando el TC del banco o entidad con la cual efectivamente la entidad efectúe las operaciones.

Los saldos en moneda extranjera deben ser contabilizados de acuerdo al tipo de cambio aplicable a la fecha de los estados contables. Por ejemplo: a) un saldo en dólares billete en disponibilidades debería ser convertido a pesos utilizando el TC comprador del banco o entidad a la cual la empresa emisora utilizaría para su conversión (habitualmente el banco habitual del ente), y será el TC comprador porque es el que aplicaría el banco cuando la empresa va a cambiar sus dólares (lo mismo si se trata de una cuenta por cobrar en moneda extranjera); b) un bien de cambio importado cuyo criterio de medición sea su costo de reposición y cuyo precio esté en reales debería ser convertido al TC vendedor del banco que utilice el ente para transferir divisas al proveedor del exterior, ya que es el TC que aplicaría el banco si tuviéramos que pagar la compra de tales bienes; c) un saldo de deuda con un proveedor del exterior en dólares debería ser convertido al TC vendedor del banco al cual el ente accede para su giro al exterior, a la fecha de cierre.

En el caso de inversiones (como el consultado), primero se deberá medir a VNR en ME a la fecha de cierre (cotización menos gastos directos) y, luego, ese importe se convierte a TC a la fecha de cierre. La diferencia se reconoce en resultados como un resultado de inversiones. Por supuesto, ninguna norma contable establece que el TC que debe utilizarse es el del BNA, no la hubo ni la habrá, porque -como indicamos- la contabilidad debe reflejar operaciones reales, utilizar el TC divisas del BNA es distorsionar esa realidad. Que el TC BNA sea el exigido para liquidación de impuestos no indica que sea ese el que deba utilizarse para efectos fiscales. El TC divisas es una referencia y el "Billete" es el que se utiliza realmente en las operaciones.

Si la contabilidad debe reflejar en su activo los importes por cobrar y en el pasivo los importes por pagar en el equivalente de pesos de la moneda extranjera, y si un crédito o una inversión es de 100 dólares, ¿cuántos pesos cobrará la entidad el día que realmente se reciba ese pago? Si las transferencias siempre se cobran al TC comprador del Banco habitual del ente, ese es el que debe utilizarse según las normas contables. Las NCP establecen lo siguiente (ver punto 3.2 de la RT 17 o 2.7. de la RT 41): "2.7. *Mediciones en moneda extranjera. Las mediciones contables de las compras, ventas, pagos, cobros, otras transacciones y saldos originalmente expresados en moneda extranjera se convertirán a moneda argentina de modo que resulte un valor representativo de la suma cobrada, a cobrar, pagada o a pagar en moneda argentina. A este efecto, en el caso de las transacciones, se utilizarán los tipos de cambio de cada una de las fechas de las transacciones*".

Nota:

(*) Para acceder a la charla, haga clic [aquí](#)