

CRÉDITOS Y DEUDAS EN ESPECIE - TRATAMIENTO CONTABLE REALIZADO POR LA RT 54 DE LA FACPCE



¿Es útil? (2) (0)

Juan C. Martín  01/04/2025

SUMARIO:

El tratamiento que dispensa la RT 54 de la FACPCE para los créditos y deudas en especie, resulta ser tan novedoso como controvertido. En el presente artículo se señalan, a juicio de quien escribe, las dificultades que presenta la propuesta de medición y determinación de resultados, generados por los créditos y deudas en especie, bajo la aplicación de esta normativa. Además, se realiza una interpretación teórica y práctica sobre la aplicación de esta norma, para medir inicialmente y posteriormente a los créditos y a las deudas en especie.

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D&G)

I - INTRODUCCIÓN

La propuesta de medición de estos activos y pasivos en especie en la resolución técnica (RT) 54[1] de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), resulta ser tan novedosa como controvertida; esto si se la compara con el tratamiento que dispensaba sobre estos temas, la ya envejecida norma RT 17 de la FACPCE.

En el enfoque que podemos considerar hoy, del pasado, cobraba importancia distinguir entre los anticipos que fijaban precio y aquellos que no lo hacían. Esta distinción remitía a la forma de medición; atando su valor a los bienes y servicios a recibir cuando el anticipo fijaba precio y determinando un resultado financiero[2], cuando no lo hacían.

Hoy ya no existe tal distinción, al menos en la medición primaria, lo que parece complicar a nuestro parecer, el procedimiento contable de medición y como consecuencia de ello, de determinación de resultados. Esta situación dificulta el poder cumplir con la cualidad de aproximación a la realidad, "ergo", para generar información contable confiable.

II - CRÉDITOS EN ESPECIES - ANTICIPOS A PROVEEDORES

Vayamos a la definición que realiza la RT 54 de la FACPCE sobre estos activos.

CRÉDITOS EN ESPECIE

Definición

270. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Créditos en especie: Son activos representativos de derechos que una entidad posee contra terceros para obtener bienes o servicios distintos del efectivo o de las inversiones financieras, tal como se las define en la sección "Inversiones financieras" [ver los párrafos 212 a 235] (por ejemplo, derechos para obtener bienes de cambio; bienes de uso; intangibles; propiedades de inversión; para recibir servicios que fueron pagados por anticipado; etc.), y de los que se contabilicen aplicando la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 al 1020].

Activar Wir

No nos queda lugar a dudas, nos parece adecuada la tipificación que el artículo 270 hace sobre los pagos anticipados a proveedores y, creemos, que cualquier aclaración resultaría ser innecesaria.

Veamos ahora qué propone esta norma para la medición inicial y posterior de los anticipos realizados a proveedores para recibir bienes o servicios. En este caso remitiremos el ejemplo exclusivamente, al **pago anticipado en efectivo o su equivalente, para recibir bienes de cambio**.

Medición inicial

273. Una entidad medirá inicialmente los derechos a recibir bienes o servicios:

- a) Cuando se originen en un anticipo parcial o total de efectivo o equivalentes de efectivo: por las sumas entregadas.

Y a continuación, la medición posterior.

Medición posterior

274. En la **fecha de los estados contables**, una entidad medirá los derechos a recibir bienes o servicios por el importe del reconocimiento inicial.

Entonces: acordemos que el ente realiza un pago por anticipado a proveedores por \$ 500.000, para recibir bienes de cambio.

Reconocimiento y medición inicial

| | | |
|------------------------|---------|---------|
| Anticipo a proveedores | 500.000 | |
| Banco | | 500.000 |

Llegada la fecha de cierre del ejercicio, si la entidad no ha recibido aún los bienes pagados por adelantado, se verá en la obligación de medir este activo, y lo hará de acuerdo al artículo 274 de la norma contable tratada.

Antes de proponer nuestra interpretación sobre el particular, creemos que resulta adecuado realizar algunas precisiones conceptuales sobre esta cuestión. La medición del anticipo al cierre de este ejercicio no podría ser de \$ 500.000. Si lo fuera, estaríamos clasificándolo como una partida financiera, es decir, aquella que representa una suma fija en pesos y que, en consecuencia, genera un RECPAM[3]. Esta forma de proceder no sería correcta por al menos dos razones:

a. Ya no se deben clasificar más los anticipos en aquellos que fijan precio y los que no lo hacen. Medir a este activo por suma entregada[4], equivaldría a sentenciar una pérdida segura por los efectos de la inflación; en su caso, dejaría de considerarse de manera arbitraria, un activo no financiero (crédito en especie).

b. La RT54 de la FACPCE, en el capítulo referido a la medición de estos créditos en especie, incluye la sección de deterioro. Esto nos asegura según nuestro entender, que la medición primaria del activo no sufre pérdida, como sí la sufriría si medimos al activo por \$ 500.000. En cambio, podría haber un resultado negativo por deterioro del activo, pero no en la instancia de su medición primaria sino en la final.

Propuesta: la medición se hace al costo, es decir, por el monto originalmente entregado, pero expresado en moneda homogénea de cierre de ejercicio. Suponemos en el ejemplo planteado, que el coeficiente de ajuste representativo del cambio en el nivel general de precios ha sido de 1.50, que marca la inflación acontecida desde el momento en que se ha realizado el anticipo, hasta el cierre del ejercicio.

De esta manera no se supone en la medición primaria, si este anticipo ha fijado precio o no. [5]

| | |
|------------------------|-------------|
| | Medición |
| | Primaria |
| | Periódica |
| Anticipo a Proveedores | 750.000 (1) |

(1) Este valor surge de actualizar el costo a moneda de cierre, es decir: 500.000×1.50

Es de suponer, también, bajo argumentos firmes, que existe coherencia entre el criterio de medición

(costo) y el procedimiento que propone con las partidas medidas de esta manera, en cuanto a comparar con su valor recuperable, en el caso de que existan indicios de deterioro.

Comparación con el valor recuperable

275. Una entidad evaluará, a la **fecha de los estados contables**, si existen indicios de desvalorización de los créditos en especie.
276. A los fines de determinar la necesidad de comparar la medición contable de los créditos con su **valor recuperable**, una entidad considerará, entre otros, los siguientes indicios de deterioro:
- Dificultades financieras significativas del deudor.
 - Incumplimientos o infracciones de los acuerdos o contratos celebrados.
 - Probabilidad de que el deudor inicie un proceso concursal o quiebre.
 - Cambios adversos en el entorno económico, tecnológico o legal.
 - Probabilidad de compensar los créditos con obligaciones futuras.
277. Una entidad medirá las **pérdidas por desvalorización** de créditos en especie, como la diferencia entre los siguientes importes, siempre que el indicado en a) resulte mayor que el indicado en b):
- la medición contable del **activo**; y
 - el **valor razonable** de los bienes o servicios a recibir.

Supongamos, ahora que acontecen las siguientes situaciones, para determinar la medición final periódica de este activo en especie.

Caso a)- El valor razonable de los bienes de cambio a recibir por este anticipo, es de \$ 900.000. Si no existen indicios de deterioro, entonces no se realizaría ningún ajuste a la medición primaria, quedando en \$ 750.000. Para arribar a los \$ 900.000 como valor recuperable del crédito, el emisor y el auditor sí o sí, debieron en su trabajo, determinar si estos anticipos han fijado precio o no. En este caso no cabe duda de que el pago inicial de los \$ 500.000 han congelado el precio; entonces el anticipo dejó de ser un activo financiero porque se adquirió el derecho de recibir bienes, tengan el valor que tengan al momento de recibirlos. Sin embargo, de acuerdo al criterio de medición al costo, se retrasará el reconocimiento del resultado por tenencia positivo, hasta el momento en que se haga la efectiva entrega de los bienes.

| | Medición |
|------------------------|-----------|
| | Primaria |
| | Periódica |
| Anticipo a Proveedores | 750.000 |

| Nota: Bienes de cambio | |
|-------------------------------|----------------|
| Anticipo a proveedores | 750.000 |
| Total | 750.000 |

Caso b)- El proveedor manifiesta que no podrá cumplir con su obligación total de entregar los bienes, dada las dificultades financieras que atraviesa. El valor razonable de los bienes a recibir, se estima en \$ 400.000.

| | Medición | Valor | Medición |
|--|----------|-------|----------|
|--|----------|-------|----------|

| | Medición | Valor | Medición |
|-------------------------|-----------|-------------|----------|
| | Primaria | Recuperable | Final |
| | Periódica | | |
| Anticipos a proveedores | 750.000 | 400.000 | 400.000 |

Esta situación presentada, exige un ajuste sobre la medición primaria, con el fin de revelar la información contable, en sintonía con la realidad de lo que ha acontecido y es que, el activo tiene una medición final de \$ 400.000, que es la representativa del valor razonable de los bienes a recibir.

| | | | |
|-----|---|---------|---------|
| +R- | Pérdida por deterioro ant a prov | 350.000 | |
| +RA | Pérd por deterioro acumul de ant a prov | | 350.000 |

| Nota Bienes de cambio | |
|---|----------------|
| Anticipo a proveedores | 750.000 |
| Pérd por deterioro acumul de ant a prov | -350.000 |
| Total | 400.000 |

Caso c)- La probabilidad de compensar el crédito con la obligación futura es de \$ 500.000. En este caso no se recuperará el valor de la medición primaria, justamente porque el proveedor reconocerá al ente solamente \$ 500.000. El emisor de la información contable y luego el auditor han determinado que este anticipo no ha fijado precio, en consecuencia, hay una pérdida por deterioro. Pero la pérdida se produce al realizar la medición final, ante la presencia de un indicio que, finalmente, disminuye el valor del derecho.

| | Medición | Valor | Medición |
|-------------------------|-----------|-------------|----------|
| | Primaria | Recuperable | Final |
| | Periódica | | |
| Anticipos a proveedores | 750.000 | 500.000 | 500.000 |

| | | | |
|-----|---|---------|---------|
| +R- | Pérdida por deterioro ant a prov | 250.000 | |
| +RA | Pérd por deterioro acumul de ant a prov | | 250.000 |

| Nota Bienes de cambio | |
|---|----------------|
| Anticipo a proveedores | 750.000 |
| Pérd por deterioro acumul de ant a prov | -250.000 |
| Total | 500.000 |

Ahora veremos qué pasa en cada caso planteado cuando el proveedor hace la entrega de los bienes comprometidos.

Retomemos caso a)- tengamos en cuenta que el valor razonable de los bienes recibidos a esta fecha es de \$ 900.000.

Cierre del ejercicio anterior

| | Medición | Valor | Medición |
|--|----------|-------|----------|
|--|----------|-------|----------|

| | Primaria | Recuperable | Final |
|-------------------------|-----------|-----------------|---------|
| | Periódica | | |
| Anticipos a proveedores | 750.000 | No hay indicios | 750.000 |

| Ejercicio donde se origina el anticipo | | | Ejercicio en el cual se recibe los bienes de cambio | | |
|--|---------|---------|---|---------|---------|
| Anticipos a proveedores | 500.000 | | Mercaderías | 900.000 | |
| Banco | | 500.000 | Anticipos a proveedores | | 750.000 |
| Cierre de ejercicio | | | Resultado por tenencia A a P | | 150.000 |
| No hay ajuste a la medición primaria | | | | | |

Lo repetimos: como todo activo medido al costo, se diferencian los resultados por tenencia positivos hasta el momento en que tales se realicen, esto ocurre al momento de culminar la operación con el recibimiento de los bienes. La ganancia por tenencia se produce, porque el valor de los bienes recibidos ha tenido un incremento en su precio específico mayor, a la inflación acontecida en dicho período.[6]

Retomemos caso b)- el valor razonable de los bienes recibidos es de \$ 400.000.

| | Medición | Valor | Medición |
|-------------------------|-----------|-------------|----------|
| | Primaria | Recuperable | Final |
| | Periódica | | |
| Anticipos a proveedores | 750.000 | 400.000 | 400.000 |

| Ejercicio donde se origina el anticipo | | | Ejercicio en el cual se recibe los bienes de cambio | | |
|--|---------|---------|---|---------|---------|
| Anticipos a proveedores | 500.000 | | Mercaderías | 400.000 | |
| Banco | | 500.000 | Pérd por det acumul de ant a prov | 350.000 | |
| Cierre de ejercicio | | | Anticipo a proveedores | | 750.000 |
| Pérdida por deterioro ant a prov | 350.000 | | | | |
| Pérd por det acumul de ant a prov | | 350.000 | | | |

Retomemos el caso c)- Suponemos que los bienes de cambio recibidos tienen un valor razonable de \$ 900.000. Recordemos que el crédito que el ente tiene contra esta obligación es de \$ 500.000.

| | Medición | Valor | Medición |
|-------------------------|-----------|-------------|----------|
| | Primaria | Recuperable | Final |
| | Periódica | | |
| Anticipos a proveedores | 750.000 | 500.000 | 500.000 |

| Ejercicio donde se origina el anticipo | | | Ejercicio en el cual se recibe los bienes de cambio | | |
|--|---------|---------|---|---------|---------|
| Anticipos a proveedores | 500.000 | | Mercaderías | 900.000 | |
| Banco | | 500.000 | Pérd por det acumul de ant a prov | 250.000 | |
| Cierre de ejercicio | | | Anticipo a proveedores | | 750.000 |
| Pérdida por deterioro ant a prov | 250.000 | | Proveedores | | 400.000 |
| Pérd por det acumul de ant a prov | | 250.000 | | | |

En este caso, el proveedor reconoce solo \$ 500.000 al momento de hacer entrega de los bienes comprometidos, con lo cual se genera una obligación hacia él de \$ 400.000 (\$ 900.000 - \$ 500.000). Si nos esforzamos para descubrir la esencia de esta operación, concluiremos indefectiblemente que, la pérdida por deterioro originada en el ejercicio de origen del anticipo es, en definitiva, el RECPAM que este activo genera por representar una suma fija en pesos en un contexto de inflación.

III - DEUDAS EN ESPECIE

La RT 54 de la FACPCE nos propone la siguiente definición:

PASIVOS CIERTOS (DEUDAS) EN ESPECIE

Definición

477. A los fines del tratamiento de los pasivos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición.

Pasivos ciertos (deudas) en especie: Son pasivos caracterizados por la inexistencia de incertidumbre sobre su cuantía y vencimiento, representativos de la obligación de prestar servicios o entregar activos distintos del efectivo, equivalentes de efectivo o de créditos en moneda. Se excluyen los pasivos que se contabilicen aplicando la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 al 1020].

En este caso, a diferencia de lo que ocurre con los créditos en especie, disentimos de la definición que la norma contable da, sobre las obligaciones en especie. Aunque no rija más la diferenciación entre aquellos que fijan precio o no para arribar a las mediciones periódicas, no podemos obviar que tal, refleja la esencia de la operación, es decir, lo que verdaderamente ocurre. Es por esta razón que, si el ente se obliga a entregar bienes, no puede al momento de recibir el anticipo, asegurar su importe y, muchas veces, tampoco puede establecer con precisión la fecha de entrega de los mismos ¿dejaría de ser entonces clasificado como un pasivo cierto? Si esta distinción (entre pasivos ciertos y contingentes) aún tiene sentido, creemos que el pasivo es cierto, no porque se tenga inexistencia de incertidumbres sobre el importe y su vencimiento, lo es, porque es ineludible su futura cancelación.

Vayamos a las mediciones iniciales y periódicas.

Medición inicial

479. Una entidad medirá inicialmente un **pasivo** cierto (deuda) en especie por la medición determinada del **activo** o servicio recibido que origina la obligación, de conformidad con esta u **otras normas contables**.

En este caso otra observación, que apela al sentido común. La obligación que asume el ente, no se corresponde siempre con el monto del dinero recibido; si recibiera \$ 500.000 como anticipo por la entrega de una bicicleta, tal vez no me obligo necesariamente por \$ 500.000, ya que, siendo una deuda en especie, me comprometo a entregar la bicicleta. En todo caso, lo que recibo marca el inicio de una obligación, pero, en principio, no necesariamente por el monto de la suma recibida.

Medición posterior

480. En la **fecha de los estados contables**, una entidad medirá un **pasivo** cierto (deuda) en especie, por el mayor entre:

- el importe del reconocimiento inicial; y
- el importe que surja de aplicar los requerimientos indicados en la sección "Compromisos que generan pérdidas (contratos onerosos)" [ver los párrafos 527 a531].

Vayamos a un ejemplo integral, de manera tal de abarcar la mayoría de situaciones que se puedan presentar. Se recibe un anticipo de \$ 500.000, desde la fecha de recepción hasta el cierre del ejercicio el coeficiente de ajuste por inflación es de 1.50.

| | | |
|----------------------|---------|--------|
| Banco | 500.000 | |
| Anticipo de clientes | | 50.000 |

Caso a)- No existe a la fecha de cierre de ejercicio un contrato oneroso, porque el valor de la obligación resulta ser menor al de la medición primaria del pasivo. Imaginemos, en este caso, que el costo de compra del bien a entregar asciende a la suma de \$ 650.000.[7]

| | |
|----------------------|-------------|
| | Medición |
| | Primaria |
| | Periódica |
| Anticipo de clientes | 750.000 (1) |

| | |
|----------------------|-------------|
| Anticipo de clientes | 750.000 (1) |
|----------------------|-------------|

(1) Valor del reconocimiento inicial, pero expresado en moneda homogénea

| | |
|--------------------------------|----------------|
| Nota: Deudas en especie | |
| | |
| Anticipo de clientes | 750.000 |
| Total | 750.000 |

Caso b)- el valor de la obligación a entregar es de \$ 500.000. En este caso hay evidencias firmes de que el anticipo no ha fijado precio definitivo de la operación[8]. Tampoco en este caso, existe un contrato oneroso.

| | |
|-----------------------|-----------|
| | Medición |
| | Primaria |
| | Periódica |
| Anticipos de clientes | 750.000 |

| | |
|--------------------------------|----------------|
| Nota: Deudas en especie | |
| | |
| Anticipo de clientes | 750.000 |
| Total | 750.000 |

Caso c)- Existe a la fecha de cierre un contrato oneroso, esto porque el valor de la obligación a esta fecha resulta ser mayor al de la medición primaria del pasivo. Imaginemos en este caso, que el costo de compra del bien que el ente se ha comprometido a entregar asciende a la suma de \$ 900.000.

| | |
|-----------------------|-----------|
| | Medición |
| | Primaria |
| | Periódica |
| Anticipos de clientes | 900.000 |

| | | |
|------------------------------|---------|---------|
| Pérdida por contrato oneroso | 150.000 | |
| Anticipo de clientes | | 150.000 |

| | |
|--------------------------------|----------------|
| Nota: Deudas en especie | |
| | |
| Anticipo de clientes | 900.000 |
| Total | 900.000 |

Ahora veremos cuál es la propuesta de registro contable, al momento de concretarse la cancelación del pasivo, en los casos a), b) y c).

Retomemos el caso a)- el valor del bien a entregar asciende a la suma de \$ 650.000.

| | |
|-----------------------|-----------|
| | Medición |
| | Primaria |
| | Periódica |
| Anticipos de clientes | 750.000 |

| Ejercicio donde se origina el anticipo | | | Ejercicio en el cual se entregan los bienes de cambio | | |
|--|---------|---------|---|---------|---------|
| Banco | 500.000 | | Anticipo de clientes | 750.000 | |
| Anticipo de clientes | | 500.000 | Ventas | | 750.000 |
| Cierre de ejercicio | | | Costo Merc Vendidas | 650.000 | |
| No hay ajuste | | | Mercaderías | | 650.000 |

Retomemos el caso b)- se reconoce como obligación a la suma de \$ 500.000 recibida al momento de concretarse el anticipo. El valor de venta se fija en \$ 1.100.000, siendo el costo de adquisición del bien entregado de \$ 600.000.

| | Medición |
|-----------------------|-----------|
| | Primaria |
| | Periódica |
| Anticipos de clientes | 750.000 |

| Ejercicio donde se origina el anticipo | | | Ejercicio en el cual se entregan los bienes de cambio | | |
|--|---------|---------|---|---------|-----------|
| Banco | 500.000 | | Anticipo de clientes | 750.000 | |
| Anticipo de clientes | | 500.000 | Deudores por venta | 600.000 | |
| | | | Ventas | | 1.100.000 |
| Cierre de ejercicio | | | Resultado x ten A de C | | 250.000 |
| No hay ajuste de medición | | | Costo de merc vendidas | 600.000 | |
| | | | Mercaderías | | 600.000 |

Analicemos este caso: los \$ 600.000 debitados a la cuenta corriente del cliente, surgen por la diferencia entre el valor de venta del bien entregado que es de \$ 1.100.000 y el valor del anticipo recibido que ha sido de \$ 500.000[9]. El resultado por tenencia de \$ 250.000 es un resultado financiero, que se ha retrasado en su reconocimiento[10]. El mismo se ha originado por la disminución de la deuda en términos reales, por los efectos de inflación.

Retomemos el caso c)- el bien a entregar tiene un valor de \$ 900.000.

| | Medición |
|-----------------------|-----------|
| | Primaria |
| | Periódica |
| Anticipos de clientes | 900.000 |

| Ejercicio donde se origina el anticipo | | | Ejercicio en el cual se entregan los bienes de cambio | | |
|--|---------|---------|---|---------|---------|
| Pérdida por contrato oneroso | 150.000 | | Anticipo de clientes | 900.000 | |
| Anticipo de clientes | | 150.000 | Ventas | | 750.000 |
| | | | Resultado x tenencia | | 150.000 |
| Cierre de ejercicio | | | Costo Merc Vendidas | 900.000 | |
| | | | Mercaderías | | 900.000 |

Permítanos explicar el proceso completo de esta operatoria, la presentada en este caso c)-.

Al cierre del ejercicio anterior a la entrega del bien, la entidad enfrenta un contrato que genera pérdidas al tener que cumplirlo. Esto, porque el valor del anticipo recibido no cubre el importe de los bienes a entregar.

Entonces con la entrega del bien, se ha fijado el valor de la venta en \$ 750.000, que es el importe original pero expresado en moneda homogénea[11]. El pasivo de \$ 900.000, se cancela contra un ingreso de \$ 750.000 sin generar una obligación adicional, de ahí el resultado positivo generado por la deuda. Sin embargo, la existencia de este resultado tiene una especial función y es la de exponer de manera correcta lo que ha ocurrido, sin alterar al momento de cancelación del pasivo el resultado del ejercicio, porque el impacto se ha sufrido en el anterior.

Para aclarar lo que acabamos de expresar, veamos toda la trazabilidad que ha sufrido este anticipo, desde sus inicios, hasta la fecha en que se cancela.

1º: se recibe un anticipo de \$ 500.000, que expresado en moneda de cierre equivalen a \$ 750.000.

2º: se detecta al cierre del ejercicio una pérdida originada por un contrato oneroso. La deuda por el anticipo queda medida en \$ 900.000, generando una pérdida de \$ 150.000.

3º: en el momento de la entrega del bien adeudado, se reconoce un resultado por tenencia positivo, porque el incremento en término real del pasivo (incremento del anticipo \$ 400.000 - desvalorización de la deuda \$ 250.000), no será cancelado a quien realizó el anticipo; pero sí al proveedor del bien a entregar. Esta permuta de resultados[12] permite revelar que se ha vendido un bien en \$ 750.000 cuyo costo fue de \$ 900.000.

i. Resultado del ejercicio anterior a la entrega del bien - \$ 150.000 generado por el siguiente asiento contable

| | | | |
|------------|-------------------------------------|----------------|----------------|
| +R- | Pérdida por contrato oneroso | 150.000 | |
| +P | Anticipo de clientes | | 150.000 |

ii. Resultados en el ejercicio de entrega del bien comprometido.

Por el pasivo \$ 150.000

| | | |
|-----------------------------|---------|----------------|
| Anticipo de clientes | 900.000 | |
| Ventas | | 750.000 |
| Resultado x tenencia | | 150.000 |

Y por la diferencia entre la venta y su costo - \$ 150.000

| | | |
|----------------------------|----------------|----------------|
| Anticipo de clientes | 900.000 | |
| Ventas | | 750.000 |
| Resultado x tenencia | | 150.000 |
| | | |
| Costo Merc Vendidas | 900.000 | |
| Mercaderías | | 900.000 |

Finalmente, la pérdida que genera esta operatoria es de \$150.000 y el resultado impacta en el ejercicio anterior, que es cuando se detecta el contrato oneroso.

| Estado de resultados del ejercicio donde se origina el anticipo | | | Estado de resultado del ejercicio donde se entregan los bienes | | |
|---|-----------------|-------|--|-----------------|--|
| | | | | | |
| Ventas | | (XXX) | Ventas | 750.000 | |
| CMS vendidas | | (XXX) | CMS vendidas | -900.000 | |
| Resultado bruto | | | Resultado bruto | -150.000 | |
| | | | | | |
| Pérdida por contrato oneroso | -150.000 | | Res por tenencia deuda | 150.000 | |
| | | | | | |
| | | | Efectos en los resultados | 0 | |

IV - CONCLUSIONES

Lo dijimos, la aplicación propuesta por la RT 54 de la FACPCE para la medición de los créditos y deudas en especie, es controvertida. La contabilidad no debería modificar los hechos económicos que afectan al ente, sino interpretarlos y revelarlos de la mejor manera posible. Hoy cualquier mortal se ocupa en dejar en claro si el anticipo que realiza para alquilar una pieza de hotel, fija precio o no lo hace. Resulta inentendible suponer que un ente no intentará conocer el estado de sus anticipos a favor, o los que adeuda.

Es un hecho que una norma contable no puede decretar arbitrariamente que esta distinción desaparezca. Cuando el auditor quiera comprobar la recuperabilidad de los créditos, debe diferenciar entre un tipo de anticipo o el otro, o al menos de aquellos que mayor importancia revisten en la muestra que tome. Pero también tiene que tomar en cuenta esta situación, a la hora de medir los pasivos en especie, ¿cómo podría determinar que se tiene una pérdida por contrato oneroso, si no se diluye previamente, si el anticipo ha fijado precio o no lo ha hecho? No encontramos mucho sentido por lo expresado, en obviar

esta distinción para proceder a la medición primaria del anticipo, cuando resulta necesaria para determinar el valor recuperable de los activos o el costo de cancelación de los pasivos y tales valores afectan a su medición final.

De todas maneras, siguiendo las reglas que parece haber impuesto la norma, decimos que los anticipos a proveedores se miden a su valor de costo expresado en moneda homogénea. Luego, se realiza en caso de que existan indicios de deterioro, un paso más, para determinar la medición final. Si el valor del crédito en especie medido de esta forma, es mayor al valor razonable de los activos que se esperan recibir, habrá un deterioro del activo. Entonces, en sintonía con el criterio de medición al costo, se reconocerán posibles resultados por tenencia negativos (desvalorizaciones), pero se diferirán hasta el momento de su realización, los que resulten ser positivos.

Los pasivos en especie se miden también de manera similar a lo que propone el criterio de medición al costo. Solo que se contabilizarán pérdidas cuando el valor del reconocimiento inicial expresado en moneda homogénea resulte ser menor al valor que debería asumir el ente, a la fecha de la medición, para cancelar el contrato. De manera tal que se reconocerán posibles pérdidas antes de que efectivice la entrega de bienes al cliente, pero no se procederá de igual manera con aquellos resultados por tenencia positivos.

¿No será esta una propuesta conservadora de medición de estos activos/pasivos, que intente revivir el antiquísimo principio de prudencia?

V - BIBLIOGRAFÍA

- Calvo, A. C.; Casinelli, H. P.; Giorla, A. M.; Marchese, D. M.; Petti, A. M.; Verón, C. S.; Zgaib, A. O.: "Principales diferencias conceptuales entre las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) distintas de la RT 26, y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Análisis y propuestas" - Publicación del 20º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas - Salta - 29 al 31/10/2014.
- Zgaib, A.: "Algunas diferencias y similitudes entre la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) - Medición posterior de activos y pasivos - Profesional y empresaria (D&G) - ERREPAR - T. XXIV - julio de 2023 - 529/-546.
- Newton, E.: "Complementos de libros. Alternativas para la medición RT56" - sitio Contaudi 6/12/2023.

- Normas referenciadas

- Resoluciones Técnicas y proyectos de RT emitidos por la FACPCE:
 - Proyecto de resolución técnica N° 45 - Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.
 - Resolución Técnica N° 17 - Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.
 - Resolución Técnica N° 54 - Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.
 - Resolución Técnica N° 56 - Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.
 - Resolución Técnica N° 59 - Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.
 - Informe N° 27 CENCyA - Informe del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y auditoría (CENCyA) N° 27 - Modelos de Estados Contables.

[1] NUA (Norma unificada Argentina)

[2] RECPAM: resultado a la exposición de los cambios del poder adquisitivo de la moneda

[3] Resultado a la exposición por los cambios del poder adquisitivo de la moneda. Representaría en este caso, un resultado financiero por tenencia negativo

[4] Por su valor nominal

[5] Tengamos en cuenta que el efecto del ajuste por inflación de la suma entregada no genera resultado alguno, dado que tal importe (\$ 750.000) representa el valor inicial de la entrega, pero expresado en otra unidad de medida, la de cierre

[6] Incremento del anticipo en su precio específico de \$ 400.000, desvalorización del capital por efectos de la inflación \$ 50.000

[7] Reiteramos: el ajuste por defectos en la unidad de medida, que permite expresar los \$ 500.000 en \$ 750.000, no generan resultado alguno. No se está cambiando la medición inicial del pasivo, solo se lo está expresando en una moneda distinta de la de su origen, la de cierre

[8] No imaginamos de qué otra manera podría determinarse si el contrato es oneroso o no, que investigando las características contractuales que derivan del anticipo

[9] Claramente se puede ver que este anticipo en su esencia económica, no ha congelado precio

[10] Intentamos seguir los pasos de medición propuesto por la norma contable, donde no se diferencia en aquellos anticipos que fijan precio o no lo hacen. En definitiva, este es un resultado financiero devengado al cierre del ejercicio donde el anticipo ha tenido su origen, resultado que aun el modelo de medición al costo lo reconocería por estar realizado

[11] Suponemos que la entrega de bienes se hace de manera inmediata posterior al cierre del ejercicio, de lo contrario, habría que expresar la venta a una nueva fecha

[12] Permuta porque los \$ 150.000 positivos se compensan con los \$ 150.000 negativos resultantes del valor de la venta y su costo