

Efectos del no reconocimiento del ajuste por inflación en la contabilidad Robles, Ana María

Abstract: La reanudación del reconocimiento del ajuste por inflación en los estados contables permitirá volver a recuperar el objetivo de la contabilidad financiera y, con ella, la de los estados financieros. Es decir, brindar información útil para tomar decisiones, como también revalorizar el rol del profesional de ciencias económicas como constructor de la información y auditor de estados contables.

Si analizamos el objetivo de la contabilidad financiera y con ello el objetivo en sí de los estados contables de propósito general, observamos que es el de proveer información financiera sobre la entidad que sea útil para diferentes usuarios para tomar decisiones.

De ello se desprende la necesidad que dicha información posea determinadas características cualitativas que son fundamentales para que sea útil.

Entre dichas características podemos mencionar como fundamental que dicha información sea una Representación Fiel de lo acontecido en cada empresa.

La representación fiel significa que los datos y las descripciones asocian lo que realmente existe o sucede. Es una necesidad porque la mayoría de los usuarios no tienen el tiempo ni la pericia para evaluar el contenido preciso de la información

Asimismo, para que la información refleje fielmente lo acontecido se deben dar dos condiciones, entre otras:

— Integridad. Esto significa que toda la información que es necesaria está considerada dentro del concepto de la representación fiel. Una omisión puede causar que la información sea falsa o conduzca a engaño y por lo tanto, no sea útil para los usuarios de los informes financieros.

— Libre de error. Una partida informada que está libre de error será una representación más exacta (más fiel) de una partida financiera. Sin embargo, la representación fiel no implica la libertad total de error. Esto es porque la mayoría de las mediciones incluidas en los estados contable o financieros involucran estimaciones de distintos tipos que incluyen el criterio de la gerencia.

Por otra parte, conviven también otro tipo de cualidades adicionales que debe poseer la información financiera, complementarias a las características cualitativas fundamentales. Estas características distinguen la información de mayor utilidad de aquella que tiene una menor utilidad. Entre dichas características adicionales cabe mencionar la comparabilidad y la verificabilidad, a los efectos de nuestro análisis.

La comparabilidad implica que los datos transformados en información surgen de mediciones informadas de manera similar para empresas diferentes, por ello es considerada comparable. La comparabilidad permite a los usuarios identificar las semejanzas reales y las diferencias entre los eventos económicos entre empresas.

La verificabilidad se refiere a mediciones efectuadas por distintas personas que de manera independiente, usando los mismos métodos, obtienen resultados similares.

Por todo lo mencionado anteriormente, pensemos qué ocurre si en los estados contables no se reconoce el efecto inflacionario. En este sentido, es necesario comprender que el no reconocimiento de dichos efectos en la contabilidad implica:

— No refleja la realidad, por lo que afecta la representación fiel de la información

financiera.

— Pierde integridad, es decir no está incluida toda la información necesaria para que la información sea útil para tomar decisiones.

— No está libre de errores.

— Pierde comparabilidad.

— No es verificable en todas sus valuaciones.

El no reconocimiento del efecto inflacionario en los estados contables en nuestro país es un problema que estuvo presente desde hace varios años. La última vez que ello fue reconocido se sitúa en el año 2003. Desde entonces en nuestro país han sucedido una serie de acontecimientos económicos y regulatorios importantes.

Si analizamos los efectos económicos, podríamos mencionar en términos generales lo siguiente:

2003 - 2007: muy baja inflación.

2007 - 2014: inflación elevada con índices oficiales anuales cercanos al 27%. A finales de este período hubo ausencia de datos confiables.

2016 - 2017: picos de inflación iniciales y luego tendencias decrecientes. Los datos ya presentan confiabilidad.

2018: rebrote inflacionario y devaluación.

En este último periodo podríamos citar la evolución de algunos índices de precios en Argentina, tomando sólo los índices relevantes para las normas contables, en el marco de la presentación de información financiera, en moneda homogénea, según se muestra a continuación:

| Índice | 09-2016 | 12-2016 | 09-2017 | 12-2017 | 04-2018 | 05-2018 | 06-2018 |
|------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| IPC + CABA | 100.2 | 104.2 | 100.3 | 105.6 | 115.6 | 117.9 | 123.7 |
| IPC + SL | 98.3 | 102.2 | 98.3 | 103.7 | 113.5 | 115.8 | 121.6 |
| IPIM | 93.5 | 90.9 | 74.4 | 77.0 | 97.0 | 108.7 | 119.4 |

Cabe destacar que en este periodo se sucedieron varias normativas legales y contables con impactos significativos. Entre ellos cabe mencionar las siguientes:

— Dec. 664/2003 del Poder Ejecutivo Nacional (PEN)

— Res. 287/2003 FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas)

— RT 39 + Interpretación 8 FACPCE (2013)

— Res. 517/2016 JG (Junta de Gobierno de FACPCE)

— Res. 527/2017 JG

— Res. 913/2018 JG

En términos generales dichas normas impusieron de una u otra manera la no reexpresión de los estados contables durante más de una década, con las distintas implicancias que ello conlleva.

Según se desprende de nuestra normativa contable vigente, qué entendemos por inflación o cuáles serían las características del entorno económico del país a evaluar para considerar que existe inflación y que la misma debería ser reconocida en la información financiera presentada en los estados contables:

Según la resolución técnica (RT) 39, emitida por la FACPCE, las características del entorno económico del país, que se evaluarían, son:

- a) la tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el IPIM, del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, alcanza o sobrepasa el 100%;
- b) corrección generalizada de los precios y/o de los salarios;
- c) los fondos en moneda argentina se invierten inmediatamente para mantener su poder adquisitivo;
- d) la brecha existente entre la tasa de interés por las colocaciones realizadas en moneda argentina y en una moneda extranjera, es muy relevante; y
- e) la población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable.

Aunque con posterioridad, con la emisión de la Interpretación 8 de FACPCE:

— debió interpretarse que la evaluación de las características de un contexto de inflación según las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) se identifican con hiperinflación según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

— y la pauta cuantitativa, se definió como indicador clave y condición necesaria para reexpresar las cifras de los estados contables (variación acumulada en los índices de precios, en tres años, que alcance o sobrepase el 100%).

Si analizamos los factores cualitativos antes mencionados, se puede deducir que varios de ellos fueron alcanzados hace tiempo en nuestro país y si tenemos en cuenta el factor de tipo cuantitativo, también se ha verificado su cumplimiento. Por todo ello, es de destacar la necesidad que se vio en este tiempo de reflejar los impactos de la reexpresión en la información financiera. Aunque no podemos olvidar la existencia del dec. 664/2003 del PEN, el cual establece que los Organismos de Contralor no deben aceptar estados contables reexpresados.

¿En qué situación nos encontramos hoy?

La FACPCE ha emitido la res. 539/18 de JG, la cual dispone en su art. 1º lo siguiente:

"Aprobar las normas para que se aplique la RT 6 al preparar estados contables (anuales o intermedios) cerrados a partir del 01/07/2018 (inclusive)...".

Ello implica la obligatoriedad de reanudar la reexpresión de los estados contables a partir del 01/07/2018, aunque se plantean opciones para un periodo de transición definido entre el 01/07/2018 y el 30/12/2018 y plantea un método simplificado para la reexpresión del primer ejercicio.

A continuación se enuncian algunas cuestiones fundamentales incluidas en dicha norma:

1. Reemplazo del índice para la determinación del coeficiente de reexpresión: se sustituye el IPIM por un empalme entre el IPIM y el IPC Nacional.
2. Modificación de la Interpretación 3, de la res. 536/2018 y la RT 41 en temas relacionados.
3. Los estados contables cerrados hasta el 30/06/2018 no deben ajustarse.
4. Los estados contables cerrados a partir del 01/07/2018 (inclusive) deben ajustarse.
5. En el primer ejercicio de aplicación del ajuste por inflación el ente podrá elegir opciones que buscan facilitar su implementación.
6. Deberá presentarse determinada información en notas.

7. Interactúan la RT 48 y la RT 6.

Dentro de las simplificaciones posibles se encuentran:

1. Si no se puede determinar la fecha de origen, usar valuaciones efectuadas por terceros para determinar la medición de los Bienes de Uso.

2. Determinar Resultado Financiero y por Tenencia global.

3. No segregar Componentes Financieros Implícitos.

4. Usar valores remediados de los bienes según la RT 31 y la RT 48.

5. Estado de Flujo de Efectivo simplificado (en pequeña empresa).

Entre la información a presentar se encuentran:

a) Las simplificaciones que ha utilizado, y

b) Las limitaciones que esa utilización provoca en la información contenida en los estados contables.

c) En los estados contables que cierren hasta el 30/06/2018 (inclusive), y que se aprueben para su publicación con posterioridad a la fecha de la mencionada resolución, se informará en nota que se ha definido el contexto de alta inflación para ejercicios (períodos) cerrados a partir de 01/07/2018 y los impactos cualitativos en los estados contables que podrá tener la futura reexpresión.

d) Cuando el ente opte por no realizar el ajuste por inflación en los ejercicios (o períodos intermedios) cerrados desde el 01/07/2018 al 30/12/2018, informará en notas:

— la opción elegida;

— los impactos cualitativos del efecto futuro que producirá el reconocimiento del ajuste por inflación, y

— en forma opcional, información resumida ajustada por inflación.

e) En los estados contables donde se realice el ajuste por inflación, el ente deberá informar todos los requerimientos de la RT 6 y de las normas de exposición sobre información a presentar relacionada con la reexpresión de los estados contables en moneda homogénea.

Con la reanudación de la reexpresión de los estados contables podríamos decir entonces que la contabilidad financiera y con ella los estados contables (financieros) vuelven a proveer a los usuarios de información útil para la toma de decisiones. Se recuperarán las características fundamentales y adicionales de la información contable que desde hace años se habían perdido de una u otra forma y la profesión recuperará su importancia en la elaboración de dichos estados.

Cabe destacar que la vigencia del dec. 664/2003 del PEN, el cual establecía que los Organismos de Contralor no debían aceptar estados contables reexpresados, daba como consecuencia un conflicto normativo que dejaba a la profesión en una situación poco grata. Con la sanción de la ley 27.468 el pasado 04/12/2018 se logra poner fin a estas divergencias normativas, ya que en su art. 6º establece la derogación del dec. 1269 y sus modificatorias. Con ello queda así derogado el decreto antes mencionado (664/2003) y sólo resta hoy que los organismos reguladores se expidan para lograr la aceptación generalizada de los estados contables reexpresados.

En este sentido, no se puede dejar de mencionar el impacto que esto tiene para la auditoría de estados contables.

La función del auditor externo es fundamental en este aspecto, ya que actúa como certificante de la razonabilidad de la información contenida en los estados contables. Esto

lleva aparejado una tarea social de muy importantes consecuencias, ya que representa la confiabilidad que la sociedad otorga a la información contable presentada, dentro de los permanentes conflictos de intereses entre la gerencia y los inversores.

A continuación se podrían plantear distintos escenarios en los cuales hoy se encuentra la profesión en materia de auditoría externa, según las normas de auditoría vigentes.

Para ello se plantean distintas situaciones en las que las empresas emiten sus estados contables en estos días y el posible accionar de los auditores externos:

I. Estados contables con ejercicio (período) que cierran hasta el 30/06/2018 (inclusive)

Dada la necesidad que los estados contables representen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación razonable y el impacto que la consideración del reconocimiento del cambio en el poder adquisitivo de la moneda en los estados contables pueda tener en los próximos períodos, la dirección debería revelar, como parte de los estados contables, una nota sobre Hechos Posteriores al Cierre, como información adicional. A partir de ello, el auditor podría optar por las siguientes alternativas:

- Incluir un párrafo de énfasis en su informe referenciando dicha nota, o
- Considerar que ello no es necesario en las circunstancias, ya que su opinión abarca la totalidad de los estados contables y las notas complementarias.

II. Estados contables con ejercicio (período) que cierran desde el 01/07/2018 (inclusive)

La res. 539/2018 de la FACPCE indica que la información contable preparada a partir del 1° de julio de 2018 debe reconocer los efectos en los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. También se ha consensuado que existe un período de transición entre el 1° de julio de 2018 y el 30 de diciembre de 2018 durante el cual esta información ajustada, podría no ser presentada.

En ese sentido, en los entes que aplican NCPA (Normas Contables Profesionales Argentinas) podrían presentarse las siguientes alternativas y con ello distinto podría ser el accionar del auditor.

II.1. Durante el período de transición

II.1.a. Presenta Estados Contables no ajustados por inflación

El profesional podrá optar por:

— Informe de auditoría sobre marco de presentación razonable, con un dictamen con opinión no modificada, más un párrafo de énfasis referido a la nota del uso de la opción de no ajustar durante el período de transición y fecha desde el cual debe aplicarse el ajuste.

— Informe de auditoría sobre marco de cumplimiento con opinión no modificada (hasta la derogación del dec. 664/2003 o por requerimiento de los reguladores, estando obligado a cumplimentar con los mismos), más el párrafo de énfasis correspondiente a la nota de políticas contables utilizadas.

II.1.b. Presenta Estados Contables ajustados por inflación

— Informe de auditoría sobre marco de presentación razonable, con dictamen con opinión no modificada

II.2. Una vez concluido el período de transición

II.2.a. Presenta Estados Contables no ajustados por inflación

— Informe de auditoría sobre marco de presentación razonable con opinión modificada (dada la derogación del dec. 664/2003).

— Informe de auditoría sobre marco de cumplimiento con opinión no modificada (hasta la

derogación del dec. 664/2003 o por requerimiento de los reguladores, a presentar EECC no ajustados), más el párrafo de énfasis correspondiente a la nota de políticas contables utilizadas.

— Informe de auditoría sobre marco de presentación razonable para los organismos que exigen que se opine sobre la razonabilidad (ejemplo BCRA) hasta la derogación del dec. 664/2003. En este caso habría que agregar un párrafo sobre otras cuestiones para explicar la situación.

II.2.b. Presenta Estados Contables ajustados por inflación

— Informe de auditoría sobre marco de presentación razonable, con opinión no modificada

A modo de conclusión, el no reconocimiento del efecto inflacionario en los estados contables en nuestro país es un problema que estuvo presente desde hace varios años. Ello afectó de manera significativa características fundamentales y adicionales de la información financiera. No se reflejó la realidad, se perdió integridad y comparabilidad y se podría suponer la existencia de diferencias en la determinación de resultados y valuación de muchas partidas no reflejadas en moneda de poder adquisitivo de cierre de ejercicio.

Será fundamental exponer cuántos fueron dichos impactos no considerados en todos estos años en los estados contables y qué medidas deberán tomar las empresas ante los distintos escenarios que se vayan planteando.

La reanudación del reconocimiento del ajuste por inflación en los estados contables permitirá volver a recuperar el objetivo de la contabilidad financiera y con ella la de los estados financieros, es decir: brindar información útil para tomar decisiones, como también revalorizar el rol del profesional de ciencias económicas como constructor de la información y auditor de estados contables.