

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO AJUSTADO POR INFLACIÓN, EN EL MARCO DE LA RT 54 (T.O. RT 59)



¿Es útil? (0) (0)

Diana Suardi  02/09/2024

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D & G)

Diana Suardi[1]

Como resultado de la aprobación de la resolución técnica (RT) 54 (t.o. RT 59), nuestro país cuenta actualmente con una única norma de contabilidad nacional, que de forma sistematizada establece los requerimientos en materia de reconocimiento, baja en cuentas, medición, exposición y procedimientos.

El objetivo de este trabajo es describir e ilustrar por medio de un ejemplo práctico los requerimientos que plantea la nueva norma en materia de presentación del estado de evolución del patrimonio neto, incluyendo las opciones previstas para exponer la información comparativa. Asimismo, atento a que los estados contables deben presentarse ajustados por inflación, se realiza un repaso de las reglas aplicables para la expresión en moneda de cierre de las distintas partidas del patrimonio neto.

I - INTRODUCCIÓN

La RT 54 (t.o. RT 59) "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad" se estructura en tres títulos, el primero contiene normas generales para la confección de los estados contables de todo tipo de entidades, el segundo incluye normas particulares aplicables a situaciones más complejas o menos habituales, y el tercero se refiere a normas específicas para determinadas industrias o sectores. La nueva norma reúne en un único cuerpo los requerimientos en materia de:

- Reconocimiento y baja en cuentas

- Medición (inicial y posterior)
- Exposición (presentación y notas)
- Procedimientos

Este trabajo se enfoca en la presentación del estado de evolución del patrimonio neto ajustado por inflación. Para ello, en primer término, se repasan las reglas aplicables para expresar en moneda de cierre, tanto las cifras correspondientes al ejercicio actual como las que se presentan como información comparativa, de las diversas partidas que integran el patrimonio neto.

A continuación se describen los requerimientos en materia de presentación de este estado, teniendo especialmente en cuenta que la RT 54 plantea como novedad dos alternativas para la presentación de la información comparativa. Por último, se presenta un ejemplo práctico con el fin de ilustrar sobre las cuestiones referidas a su elaboración.

II - AJUSTE POR INFLACIÓN DE LAS PARTIDAS DEL PATRIMONIO NETO

Mediante la resolución (JG) 539-18, la FACPCE[2] dispuso la aplicación del ajuste por inflación para los períodos finalizados a partir del 1/8/2018. Asimismo, encomendó al CENCyA[3] la elaboración de guías orientativas para facilitar la aplicación del ajuste contable por inflación, ya sea en el marco de la RT 6[4] o de la NIC 29.[5]

Lo cierto es que estas guías no solo brindan orientación acerca de cómo aplicar los requerimientos de la RT 6, sino que, además, establecen pautas respecto a cuestiones no previstas por esta norma, tales como los pasos a seguir para la aplicación por primera vez del ajuste o la reanudación de su aplicación, y la forma de expresar en moneda de cierre los distintos componentes del patrimonio neto, entre otras.

La RT 54, en el capítulo 2, contiene una sección denominada “Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” (párrs. 176 a 200), que no solo incluye los requerimientos contenidos en la RT 6, sino que también incorpora gran parte de las orientaciones que brindan las guías. De este modo se ha logrado sistematizar y clarificar el procedimiento a seguir para la expresión de los estados contables en moneda de cierre.

Con respecto al ajuste del patrimonio neto, el párrafo 189 indica que el patrimonio neto al final del período actual en moneda de cierre se determinará restando de los activos existentes a esa fecha, expresados en moneda de cierre, los pasivos a esa fecha, también expresados en moneda de cierre.

El párrafo 190 describe el procedimiento a emplear para expresar en moneda de cierre las distintas partidas que integran el patrimonio neto, excluido el resultado del período actual, de la siguiente manera:

- a) Se expresará en moneda de cierre el saldo inicial de cada partida, utilizando el

coeficiente que refleje la evolución del índice de precios FACPCE[6] desde la fecha en que se determinó el saldo inicial hasta la fecha de los estados contables.

b) Al importe obtenido en a), se le sumará o restará, según corresponda, las variaciones ocurridas durante el período, también expresadas en moneda de cierre.

La expresión en moneda de cierre de las variaciones operadas en las distintas partidas del patrimonio neto se realizará considerando las pautas establecidas en el párrafo 191:

Suscripción de nuevas acciones o cuotas sociales (incluyendo las primas de emisión relacionadas).	Se multiplicará el valor nominal las acciones o cuotas sociales emitidas por el coeficiente correspondiente a la fecha de la suscripción.
Capitalización de aportes irrevocables.	Se multiplicará el valor nominal de las acciones o cuotas sociales emitidas por el coeficiente correspondiente a la fecha en que se expresó dicho valor nominal.
Capitalización de resultados y otras variaciones cualitativas que afecten a los resultados acumulados, tales como constitución y desafectación de reservas y absorción de pérdidas acumuladas.	Se multiplicará el valor nominal de la variación por el coeficiente correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio anterior.
Aportes irrevocables	Se multiplicará el valor nominal aportado por el coeficiente correspondiente: a) a la fecha del aporte; o b) a la fecha en que se define la irrevocabilidad, si se tratara de la conversión de un pasivo en patrimonio neto.
Distribución de dividendos en efectivo u otros activos.	Se multiplicará el valor nominal de lo distribuido por el coeficiente correspondiente a la fecha de la asamblea que apruebe la distribución.
Reducción del capital para devolver a los accionistas.	Se multiplicará el valor nominal de la reducción por el coeficiente correspondiente a la fecha de la aprobación.

Por último, el resultado del período en moneda de cierre surgirá de comparar el patrimonio neto al final del período actual en moneda de cierre con el patrimonio neto al final del período actual, excluido el resultado de dicho período, también expresado en moneda de cierre. En el párrafo 185 se describe el denominado “proceso secuencial” que permite arribar por diferencia al resultado del período en moneda de cierre.

Las cifras correspondientes al período comparativo también deberán expresarse en moneda de cierre del período actual, por lo que se multiplicarán por el coeficiente que resulte de dividir el valor del índice correspondiente a la fecha de los estados contables por el valor del índice correspondiente a la fecha de cierre del período comparativo (párr. 197).

III - ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO

El capítulo 6 de la RT 54 contiene las normas generales sobre presentación de estados contables. La sección “Cuestiones referidas al estado de evolución del patrimonio neto” se desarrolla en los párrafos 642 a 648.

Este estado informa la composición del patrimonio neto y las causas de los cambios ocurridos durante el período en las partidas que lo componen[7] y se estructura de la siguiente manera:

Aportes de los propietarios	- Capital suscrito, a su valor nominal - Ajuste del capital - Aportes irrevocables - Primas de emisión	
Resultados acumulados	Resultados del período acumulados	- Resultados no asignados - Ganancias reservadas[8]
	Resultados diferidos acumulados	

Para cada rubro integrante del patrimonio neto se presenta la siguiente información:

- a) el saldo inicial del ejercicio actual, que debe coincidir con el saldo final del ejercicio anterior (expresado en moneda de cierre correspondiente a la fecha de los estados contables);
- b) las variaciones procedentes de ajustes de períodos anteriores;
- c) las variaciones del período; y

d) el saldo final del período.

Las cuestiones referidas a la modificación de la información de ejercicios anteriores están tratadas en el capítulo 1 (párrs. 66 a 70). En particular, se indica que cuando se ajusten uno o más componentes del patrimonio neto de ejercicios anteriores: a) se expondrá su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución del patrimonio neto; y b) se adecuarán las cifras correspondientes a los períodos previos que se incluyan como información comparativa.

Como novedad, la RT 54 plantea la posibilidad de optar por exponer las cifras correspondientes al ejercicio anterior:

a) en forma detallada, con los datos correspondientes a todos los rubros del patrimonio neto; o

b) en una sola columna, con los datos referidos al total del patrimonio neto.

El Informe del CENCyA N° 27 “Modelo de estados contables” incluye dos modelos de presentación que contemplan las alternativas descritas en materia de presentación de información comparativa.

IV - EJEMPLO DE APLICACIÓN

1. Planteo

Información correspondiente al ejercicio anterior (20X3)

El Estado de evolución del patrimonio neto de Río Paraná SA, correspondiente al ejercicio finalizado el 31/12/20X3, presenta la siguiente información, **expresada en moneda de cierre (31/12/20X3)**:

1) Composición del patrimonio neto al 31/12/20X2

Aportes de los propietarios	
Capital	100.000
Ajuste del capital	315.087
Primas de emisión	93.301
Resultados acumulados	

Reserva legal	4.900
Resultados no asignados	55.100
Total	568.388

2) Variaciones ocurridas durante el ejercicio 20X3

a. Asignación de resultados dispuesta por la AGO celebrada el 13/4/20X3:

Reserva legal \$ 5.100

Dividendos en efectivo \$ 50.000

b. Resultado del ejercicio 20X3: \$ 81.612.

3) Composición del patrimonio neto al 31/12/20X3

Aportes de los propietarios	
Capital	100.000
Ajuste del capital	315.087
Primas de emisión	93.301
Resultados acumulados	
Reserva legal	10.000
Resultados no asignados	81.612
Total	600.000

Información correspondiente al ejercicio actual (20X4)

a) La AGO celebrada el 19/4/20X4 dispone asignar la totalidad de los resultados no asignados de la siguiente manera:

Reserva legal \$ 4.081

Reserva para riesgos generales \$ 7.531

Dividendos en efectivo \$ 30.000

Dividendos en acciones \$ 40.000

La entidad decide comenzar a aplicar el modelo de revaluación para la medición posterior de sus rodados y al 31/12/X4 contabiliza un Saldo por revaluación de \$25.000.

Al 31/12/20X4 se encuentra concluido el trámite de aumento de capital por capitalización de utilidades.

El activo al 31/12/20X4 en moneda de esa fecha asciende a \$ 4.500.000, y el pasivo a \$ 3.400.000.

Otros datos

Coefficientes de ajuste para ejercicios finalizados el 31/12/20X4:

Dic/X3	1,80	Ene/X4	1,76	Feb/X4	1,70	Mar/X4	1,65	Abr/X4	1,60	May/X4	1,54
Jun/X4	1,44	Jul/X4	1,40	Ago/X4	1,30	Set/X4	1,20	Oct/X4	1,15	Nov/X4	1,08
Dic/X4	1,00										

2. Solución

- Ajuste de las cifras correspondientes al ejercicio actual en moneda de cierre

1) Expresión en moneda de cierre de las distintas partidas que integran el patrimonio neto, excluido el resultado del ejercicio:

Capital	
Saldo al inicio	
$415.087 \times 1,80$	747.157
Capitalización de utilidades (*)	
$40.000 \times 1,80$	72.000
Capital expresado en moneda de cierre	819.157
Capital nominal	-140.000
Ajuste del capital	679.157
Prima de emisión	
Saldo al inicio	
$93.301 \times 1,80$	167.941
Reserva legal	
Saldo al inicio	
$10.000 \times 1,80$	18.000
Incremento (*)	
$4.081 \times 1,80$	7.346
	25.346
Reserva para riesgos generales (*)	
$7.531 \times 1,80$	13.556
Resultados no asignados de ejercicios anteriores	
Saldo al inicio	
$81.612 \times 1,80$	146.902
Distribución de resultados:	
Dividendos en efectivo (**)	
$30.000 \times 1,60$	-48.000
Dividendos en acciones (*)	
$40.000 \times 1,80$	-72.000

Reserva legal (*)	
4.081 × 1,80	- 7.346
Reserva para riesgos generales (*)	
7531 × 1,80	- 13.556
	6.000
Resultados diferidos (Saldo por revaluación) (***)	
25.000 × 1,00	25.000

(*) Las variaciones cualitativas se ajustan por el coeficiente correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio anterior.

(**) La distribución de dividendos en efectivo se ajusta por el coeficiente correspondiente a la fecha de la asamblea que aprueba la distribución.

(***) Cuando se practica el ajuste por inflación, el Saldo por revaluación se determina comparando el valor razonable al cierre del ejercicio con el importe en libros, expresado en moneda de cierre, del bien revaluado.

2) Medición del resultado del ejercicio en moneda de cierre:

Patrimonio neto al cierre en moneda de cierre		
Activo	4.500.000	
Pasivo	-3.400.000	1.100.000
Menos:		
Patrimonio neto al inicio		
600.000 × 1,80	1.080.000	
Variaciones cuantitativas:		
Dividendos en efectivo		
30.000 × 1,60	- 48.000	
Incremento resultados diferidos (Saldo por revaluación)		
25.000 × 1,00	25.000	1.057.000
Ganancia del ejercicio		43.000

- Ajuste de las cifras correspondientes al ejercicio comparativo en moneda de cierre (actual)

Las cifras correspondientes al año 20X3 que se presentan como información comparativa (saldos al inicio, variaciones y saldos al cierre) deberán expresarse en moneda de cierre del período actual (31/12/20X4), por lo que se multiplicarán por el coeficiente que resulte de dividir el valor del índice correspondiente a la fecha de los estados contables (diciembre/20X4) por el valor del índice correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio comparativo (diciembre/20X3). En el presente ejemplo, el coeficiente de ajuste aplicable es 1,80.

- Presentación del Estado de evolución del patrimonio neto

a) Alternativa de presentar la información comparativa en una sola columna, con los datos referidos al total del patrimonio neto.

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO

Por el ejercicio finalizado el 31/12/20X4 comparativo con el ejercicio anterior

Cifras expresadas en pesos de diciembre de 20X4

Rubros	Aportes de los propietarios			Resultados acumulados				Totales	
	Capital suscrito	Ajuste del capital	Primas de emisión	Reserva legal	Otras reservas	Result. no asignados	Saldo por revaluación	20X4	20X3
Saldo al inicio del ejercicio	100.000	647.157	167.941	18.000		146.902		1.080.000	1.023.098
Modificación de saldos al inicio									
Saldo al inicio modificados	100.000	647.157	167.941	18.000		146.902		1.080.000	1.023.098
Distribución de resultados no asignados									
a Reserva legal				7.346		-7.346			
a Otras reservas					13.556	-13.556			
a Dividendos en efectivo						-48.000		-48.000	-90.000
a Dividendos en acciones	40.000	32.000				-72.000			
Incremento resultados diferidos							25.000	25.000	
Ganancia del ejercicio						43.000		43.000	146.902
Saldo al cierre del ejercicio	140.000	679.157	167.941	25.346	13.556	49.000	25.000	1.100.000	1.080.000

b) Alternativa de presentar la información comparativa en forma detallada, con los datos correspondientes a todos los rubros del patrimonio neto.

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO

Por el ejercicio finalizado el 31/12/20X4 comparativo con el ejercicio anterior

Cifras expresadas en pesos de diciembre de 20X4

Rubros	Aportes de los propietarios			Resultados acumulados				Total
	Capital	Ajuste del	Primas de	Reserva	Otras	Result. no	Saldo por	
	suscripto	capital	emisión	legal	reservas	asignados	revaluación	
Saldo al 31/12/20X2	100.000	647.157	167.941	8.820		99.180		1.023.098
Modificación saldo al 31/12/X2								
Saldo al 31/12/X2 modificados	100.000	647.157	167.941	8.820		99.180		1.023.098
Distribución de resultados no asignados s/ AGO 13/04/X3								
a Reserva legal				9.180		-9.180		
a Dividendos en efectivo						-90.000		-90.000
Ganancia de ejercicio						146.902		146.902
Saldo al 31/12/20X3	100.000	647.157	167.941	18.000		146.902		1.080.000
Modificación saldo al 31/12/X3								
Saldo al 31/12/X3 modificados	100.000	647.157	167.941	18.000		146.902		1.080.000
Distribución de resultados no asignados s/ AGO 19/04/X4								
a Reserva legal				7.346		-7.346		
a Otras reservas					13.556	-13.556		
a Dividendos en efectivo						-48.000		-48.000
a Dividendos en acciones	40.000	32.000				-72.000		
Incremento resultados diferidos							25.000	25.000
Ganancia de ejercicio						43.000		43.000
Saldo al 31/12/X4	140.000	679.157	167.941	25.346	13.556	49.000	25.000	1.100.000

V - REFLEXIÓN FINAL

La RT 54 (t.o. RT 59) ha sistematizado y clarificado el procedimiento a aplicar para expresar en moneda de cierre las partidas integrantes del patrimonio neto. Además, ha incorporado la alternativa de presentar la información comparativa de manera detallada, con los datos correspondientes a todos los rubros del patrimonio neto. Esta opción permite un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables y su elaboración no ofrece dificultades, basta con tomar las cifras del estado de evolución del patrimonio neto del período anterior y multiplicarlas por el coeficiente correspondiente a fin de expresarlas en moneda de cierre del período actual.

[1] Magíster en Contabilidad (UNR). Profesora titular de Contabilidad II y Contabilidad III de la carrera de Contador Público (UNR). Docente de posgrado. Directora de la carrera Especialización en Sindicatura Concursal (UNR). Miembro titular del Comité de Contabilidad del CENCyA

[2] Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

[3] Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría

[4] Resolución Técnica 6. Estados contables en moneda homogénea

[5] Norma Internacional de Contabilidad 29. Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

[6] Es el resultante de combinar los siguientes índices publicados por el INDEC:

a) el índice de precios internos mayoristas (IPIM) hasta diciembre de 2016, según lo establecido por la R. (JG) 517/2016; y

b) el índice de precios al consumidor (IPC) nacional, mes base: diciembre de 2016

[7] En la sección "Patrimonio Neto" del capítulo 4 se brindan definiciones sobre las partidas que componen el patrimonio neto y sus variaciones (párr. 502)

[8] Resultados cuya distribución se encuentre restringida por normas legales, contractuales o decisiones de la entidad