

# ASPECTOS GENERALES DE LAS NUEVAS NORMAS CONTABLES

Por: CP Gustavo R. Rondi

Profesor de la cátedra Contabilidad III  
en la Facultad de Ciencias Económicas y  
Sociales de la Universidad Nacional de  
Mar del Plata

## 1. INTRODUCCION

Con fecha 12 de diciembre de 2000 la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó las Resoluciones Técnicas 16 a 19, que introducen importantes cambios en las normas contables vigentes, tratando de alcanzar la armonización de nuestras normas con las internacionales de contabilidad propuestas por el *International Accounting Standards Committee* (IASC, Comité de Normas Contables Internacionales). Quienes se expresan a favor de la armonización manifiestan que la profesión contable no puede quedar ajena al proceso de globalización económica en que se encuentra inmerso nuestro país y que la misma es necesaria para lograr la comparabilidad de los estados contables emitidos por empresas radicadas en diferentes países. Para ello debe utilizarse un *lenguaje* reconocido en el ámbito internacional siendo el elegido por la FACPCE el de las normas del IASC. Las nuevas normas contemplan dispensas en su aplicación para los entes pequeños.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires (CPCEPBA) ha resuelto, mediante Resolución de Consejo Directivo 2982, considerar como normas contables vigentes en su jurisdicción a las Resoluciones Técnicas N°17 (con excepción de su Anexo A, que contiene las dispensas para entes pequeños comentadas en el párrafo anterior) y 18 y a las Resoluciones Técnicas N° 4, 5, 6, 8, 9, 11 y 14 con las modificaciones aprobadas por la Resolución Técnica N° 19. Asimismo se estableció que a los fines de interpretar las normas contables profesionales o para la resolución de situaciones no contempladas expresamente en las mismas, deberán tenerse en cuenta las definiciones que, como marco conceptual, son desarrolladas en la segunda parte de la RT 16. En sustitución del Anexo A de la RT 17, se aprobó la modalidad de aplicación de las nuevas normas en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, para los entes pequeños y medianos, que contiene mayores dispensas que las aprobadas por la FACPCE. La vigencia de las nuevas

normas en Provincia de Buenos Aires se establece, en general, para los estados contables anuales correspondientes a ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2002 y para los estados contables de los periodos intermedios que se inicien con posterioridad a dichos ejercicios completos. Se admite su aplicación optativa a partir del momento de aprobación de las nuevas normas.

El objetivo de este trabajo es brindar un panorama general del contenido de las nuevas normas y de su modalidad de aplicación para los entes pequeños y medianos.

## 2. LAS NUEVAS NORMAS CONTABLES

### 2.1 El marco conceptual de la RT 16

Se establecen conceptos fundamentales que se espera sirvan para:

- definir el contenido de las futuras resoluciones técnicas sobre normas contables profesionales;
- a los emisores y auditores, para resolver situaciones que no estuvieran expresamente contempladas en otras normas contables profesionales; y
- a los analistas y otros usuarios, para una mejor interpretación de las normas contables profesionales.

Se incluyen definiciones de las siguientes cuestiones:

- Objetivo de los estados contables
- Requisitos de la información contenida en los estados contables.
- Elementos de los estados contables.
- Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables.
- Modelo contable.
- Desviaciones aceptables y significación.

De la comparación del nuevo modelo contable definido por la RT 16 con el establecido por la RT 10, se puede realizar el siguiente cuadro:

<i>Elemento</i>	<i>RT 10</i>	<i>RT 16</i>
Capital a mantener Unidad de medida	Financiero Moneda homogénea	Financiero Moneda homogénea. En un contexto de estabilidad se considera homogénea a la moneda nominal.
Criterios de medición	Valores corrientes	Se adoptan, en general, los siguientes criterios: ✓Valores corrientes para los activos destinados a la venta y pasivos a cancelar anticipadamente. ✓Valores históricos para el resto de los activos y pasivos.

El capital financiero está representado por la suma invertida por los propietarios del ente.

Con respecto a la unidad de medida, en la RT 17 se indica que la FACPCE evaluará en forma permanente la existencia o no de un contexto de inflación o deflación en el país. Asimismo, se ha incorporado un nuevo punto en la RT 6 en el cual se establece que cuando el ajuste para reconocer los efectos del cambio en el poder adquisitivo de la moneda se reanude después de un período de estabilidad monetaria, se consideraran expresadas en moneda del último mes de estabilidad tanto:

- las mediciones contables reexpresadas hasta el momento de interrupción del ajuste, por iniciarse un período de estabilidad, como
- las que tengan fechas de origen incluidas en dicho período de estabilidad.

## 2.2 RT 17 Desarrollo de cuestiones de aplicación general

En esta norma se desarrollan cuestiones que, en general, son de aplicación a todos los entes. En primer término me parece adecuado resaltar que se resuelve dejar sin efecto, desde la vigencia de las normas de la RT 17, las normas contenidas en las RTs 10, 12 y 13. Con relación a los temas tratados en la RT 17, destaco los siguientes, indicando, en los casos que corresponda, si existe dispensa

para los entes pequeños y medianos en provincia de Buenos Aires:

➤ **Criterios de medición:** Se desarrollan los criterios de medición contable en general y en particular, sobre la base de indicado en la RT 16 al definir el modelo contable. Los criterios de medición contable en general que se establecen son:

- a) efectivo: a su valor nominal
- b) colocaciones de fondos y cuentas a cobrar en moneda:
  - ✓ cuando exista la intención y factibilidad de su disposición: a su valor neto de realización;
  - ✓ en los restantes casos: a su medición original más resultados financieros devengados calculados con la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición original.
- c) cuentas a cobrar en especie: de acuerdo con los criterios establecidos para los activos a recibir;
- d) participaciones permanentes en entes sobre los que se tenga control, control conjunto o influencia significativa: a su valor patrimonial proporcional
- e) bienes destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta: a su valor corriente

- f) bienes de uso y otros activos no destinados a la venta: a su costo histórico (en su caso, neto de depreciaciones);
- g) pasivos a cancelar en moneda:
- ✓ cuando exista la intención y factibilidad de su pago anticipado: a su costo corriente de cancelación;
  - ✓ en los restantes casos: a su medición original más resultados financieros devengados calculados con la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición original del pasivo
- h) pasivos a cancelar en especie:
- ✓ cuando deban entregarse bienes que se encuentran en existencia o puedan ser adquiridos: al costo de cancelación de la obligación;
  - ✓ cuando deban entregarse bienes que deban ser producidos o prestarse servicios, al importe de las sumas recibidas del acreedor o que corresponda al costo de cancelación de la obligación, el que sea mayor.

➤ **Componentes financieros implícitos:** Se indica que deben segregarse y tratarse como costos o ingresos financieros. En un contexto de estabilidad se admite que la segregación se efectúe únicamente sobre los saldos de los activos y pasivos a la fecha de los estados contables, excepto para el caso de los activos fijos, en el que se recomienda efectuar la segregación desde el momento de su incorporación.

➤ **Costos financieros:** De acuerdo a la norma son los derivados de la utilización del capital ajeno, netos, en su caso, de resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda. Se establece lo siguiente:

- ✓ tratamiento preferible: deben ser reconocidos como gastos del período en que se devengan, no pudiendo incorporarse al activo.
- ✓ tratamiento alternativo permitido: podrán incorporarse en el costo de bienes que se encuentren en producción, construcción, montaje o terminación y cuando tales procesos, en razón de su naturaleza, son de duración prolongada. Se indica la metodología a aplicar.

La RT 10 establecía la obligación de incorporar en el costo de los bienes antes descriptos, tanto a los costos financieros generados por el capital ajeno como a los generados por el capital propio, aunque en su parte dispositiva había atenuado dicha exigencia con relación a los bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar valuados a su costo original reexpresado, al disponer para los mismos que no era obligatorio activar los costos financieros del capital propio.

➤ **Reconocimiento de activos intangibles:** Cumpliendo determinadas condiciones, se admite el

reconocimiento como activos intangibles de gastos de organización, gastos preoperativos, ciertos gastos de desarrollo y el valor llave surgido de una combinación de negocios. No se admite el reconocimiento como activos intangibles de los costos de publicidad, promoción y reorganización de una empresa. Tampoco costos de entrenamiento, excepto en el caso de que integren gastos preoperativos que deban reconocerse como activos.

➤ **Valor recuperable de los activos:** Se establece que ningún activo podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, siendo éste el mayor entre:

- ✓ su valor neto de realización;
- ✓ su valor de uso: valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición final.

Se define:

- ✓ La frecuencia con que debe realizarse la comparación de la medición de los activos con sus valores recuperables.
- ✓ Los niveles a los que debe hacerse la comparación, indicando, como criterio general, que se harán al nivel de cada bien o grupo homogéneo de bienes.
- ✓ Criterios a emplear para las estimaciones de los futuros flujos de fondos que se realicen para la determinación de los valores recuperables.
- ✓ El tratamiento contable de las pérdidas por desvalorización y de las reversiones de las mismas.

➤ **Medición de los costos:** Se indica que se hará empleando los criterios de medición contable de los activos enajenados o consumidos o de los pasivos asumidos. Esto implica que el costo de los bienes de cambio vendidos deberá medirse a su valor corriente. Existe dispensa para entes pequeños y medianos.

➤ **Impuestos a las ganancias:** Se establece la obligatoriedad de aplicar el método del impuesto diferido a los efectos de registrar el cargo por impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio. La aplicación de este método no era obligatoria en la RT 10. Existe dispensa para entes pequeños y medianos.

➤ **Aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones o para absorber pérdidas acumuladas:** Se establecen, sobre la base de la realidad económica, las condiciones que deben cumplirse para considerar a los aportes irrevocables descriptos como parte del patrimonio neto. De no cumplirse las condiciones indicadas, se indica que deberán integrar el pasivo.

### 2.3 RT 18 - Desarrollo de cuestiones de aplicación particular

En esta norma se establece el tratamiento

contable de situaciones que, en su mayoría, no se presentan habitualmente las PYMES. Los temas cubiertos son:

- Conversiones de estados contables;
- Instrumentos derivados;
- Llave de negocio;
- Arrendamientos;
- Reestructuraciones;
- Combinaciones de negocios;
- Escisiones;

➤ Información por segmentos: se establece que los siguientes entes deberán preparar información por segmentos de acuerdo a las normas previstas en la RT 18:

- ✓ sociedades que estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda o que han solicitado autorización para hacerlo; y
- ✓ los entes que no estando obligados a presentar información por segmentos lo hagan voluntariamente.

Las normas se refieren a la identificación y clasificación de los segmentos, asignaciones de activos, pasivos, ingresos y gastos a los mismos información a presentar.

➤ Resultados por acción ordinaria: la presentación de esta información se exige sólo a las sociedades que estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda.

#### 2.4 RT 19- Modificaciones a otras resoluciones técnicas

Mediante esta norma se modifican las resoluciones técnicas 4, 5, 6, 8, 9, 11 y 14, a los efectos de adecuarlas a los cambios introducidos por las resoluciones técnicas 16, 17 y 18. En este punto me parece importante destacar los siguientes aspectos, relativos a la exposición de la información contable:

➤ Se exige a todos los entes la presentación de:

- ✓ El estado de flujo de efectivo; y
- ✓ Estados contables comparativos.

De acuerdo a las normas contables anteriores la obligación de presentar el estado de variaciones del capital corriente o de origen y aplicación de fondos sólo alcanzaba a las sociedades incluidas en el art.299 de la ley de sociedades comerciales. Los entes sin fines de lucro se encontraban obligados a presentar el estado de origen y aplicación de fondos.

Con relación a la presentación de estados contables comparativos, en las normas anteriores sólo era exigible a las sociedades incluidas en el art.299 de la ley 19550.

Me parece oportuno resaltar que no existe dispensa

para los entes pequeños y medianos con relación a las exigencias comentadas.

➤ Estado de situación patrimonial:

- ✓ Se establece la inclusión de los saldos activos netos por impuestos diferidos en los créditos que no tienen su origen en ventas de bienes o servicios y como activo no corriente. Asimismo, se establece la inclusión de los saldos pasivos netos por impuestos diferidos dentro de las deudas y como pasivo no corriente.
- ✓ Se ha incorporado dentro del activo el rubro Llave de negocio, en el que se incluirá la llave de negocio que resulte de la incorporación de activos y pasivos producto de una combinación de negocios. Las que resulten de la adquisición acciones de otras sociedades se deberán incluir en el rubro Inversiones.

➤ Estado de resultados:

- ✓ Se requiere informar separadamente los resultados de las operaciones que continúan de aquellos originados por las operaciones discontinuadas o en discontinuación.
- ✓ Cuando las ventas y sus costos correspondan a bienes medidos a su valor neto de realización (por ejemplo, bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo), se requiere exponer, como información complementaria, el costo de reposición de las ventas realizadas, para que pueda cuantificarse el margen bruto de las mismas.

### 3. LAS MODALIDADES DE APLICACION PARA LOS ENTES PEQUEÑOS Y MEDIANOS

Como ya he señalado en el capítulo I de este trabajo, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Buenos Aires ha aprobado la modalidad de aplicación de las nuevas normas en su jurisdicción, para entes pequeños y medianos, en sustitución de la modalidad de aplicación para los entes pequeños del Anexo A de la RT 17 de la FACPCE. A continuación haré una síntesis de la modalidad de aplicación en provincia de Buenos Aires:

#### a) Clasificación de los entes sujetos a dispensas en pequeños y medianos

##### 1. Entes pequeños

Se define como ente pequeño al que no se encuentre incluido en alguna de las siguientes condiciones:

a) haga oferta pública de sus acciones o títulos de deuda, excluyendo a las PYMES del decreto 1087/93;

b) realice operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requiera dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;

c) supere el monto de \$ 6.000.000 de ingresos por ventas netas o recursos en el ejercicio anual, conforme al estado de resultados;

d) se trate de ente controlante de, o controlado por, otro ente incluido en los incisos anteriores.

## 2. Entes medianos

Se define como ente mediano al que, no estando incluido en los incisos a), b) o d) del punto anterior, no supere los siguientes montos de ingresos por ventas netas o recursos:

Sector	Ingresos
Industrial y Minero	18.000.000
Transporte	15.000.000
Comercial, Servicios y otros	12.000.000

Se aclara que si se realizan operaciones en más de un sector, se considerará el tope máximo correspondiente a la actividad que genere mayores ingresos.

### b) Aplicación de las dispensas

**1. Entes pequeños:** podrán aplicar las dispensas sin limitación alguna.

**2. Entes medianos:** podrán aplicar las dispensas durante el período de transición, que comprende los ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2005.

### c) Las dispensas

Se establece que los entes sujetos a dispensas podrán optar por:

➤ Calcular el valor recuperable de los bienes de uso e intangibles al nivel de cada actividad o, a nivel global, pudiendo reemplazar la estimación de los futuros flujos de fondos a utilizar en la determinación del valor recuperable, por un flujo de fondos proyectado sobre la base de los resultados obtenidos en los últimos tres ejercicios.

➤ Calcular el costo de ventas mediante la aplicación del siguiente cálculo: existencia inicial a costos de reposición del inicio + incorporaciones a su costo - existencia final a costos de reposición del cierre. Es decir, sin segregar del costo de ventas los resultados de tenencia, circunstancia que deberá ser explicitada en nota a los estados contables.

➤ Calcular el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio, conforme su determinación impositiva, sin aplicar el método del impuesto diferido.

➤ No exponer en la información complementaria determinada información requerida en las nuevas normas.

### d) Diferencias con las dispensas del Anexo A de la RT 17 de la FACPCE

Las principales diferencias radican en los siguientes aspectos:

a) Entes alcanzados por las dispensas: El universo de entes que podrían aplicar las dispensas previstas en el Anexo A de la RT 17 de la FACPCE es menor que el resultante de la modalidad de aplicación aprobada por el CPCEPBA, ya que de acuerdo a las normas de la FACPCE los entes sujetos a dispensas son los que puedan ser considerados pequeños (Epeq), por cumplir una serie de condiciones, que son más restrictivas que las contempladas en la Resolución del CPCEPBA.

b) Cálculo del impuesto a las ganancias: El Anexo A de la RT 17 de la FACPCE no contempla ninguna dispensa sobre este aspecto. Por ende, según la FACPCE, los entes pequeños deberían calcular el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio por el método del impuesto diferido.

## 4. CONCLUSIONES

En el desarrollo de este trabajo entiendo haber presentado los principales aspectos de las nuevas normas contables, tratando de brindar una visión integral de las mismas.

Puede concluirse que se han introducido importantes cambios e incorporaciones, que requieren un análisis pormenorizado a los efectos de evaluar su impacto en la calidad de la información contable a suministrar, como así también en las dificultades prácticas que pueden plantearse en su implementación. En este último aspecto, se han establecido dispensas para ciertos entes en función de su envergadura (entes pequeños según la FACPCE o entes pequeños y medianos según el CPCEPBA).

Teniendo en cuenta la proximidad de la vigencia de las nuevas normas, seguramente se iniciará en breve la etapa de difusión de las mismas entre los profesionales de ciencias económicas y usuarios de los estados contables, de manera de alcanzar su efectiva aplicación.

### Normativa consultada

Resoluciones Técnicas N° 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 14, 16, 17, 18 y 19 de la FACPCE.

Resolución N° 2982 y 3011 del Consejo Directivo del CPCEPBA.

Resolución N° 351 de la Mesa Directiva del CPCEPBA.