TÍTULO: LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 41
AUTOR/ES: Rodríguez de Ramírez, Ma. del Carmen
PUBLICACIÓN: Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN: XVI
PÁGINA: -
MES: Julio
AÑO: 2015
OTROS DATOS: -

MA. DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ

LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 41

¿UNA NORMA CONTABLE PROFESIONAL A MEDIDA PARA LOS ENTES PEQUEÑOS?

La destacada autora, profesora María del Carmen Rodríguez de Ramírez, realiza un análisis pormenorizado de las disposiciones de la resolución técnica 41 sobre "Desarrollo de cuestiones de aplicación general. Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños", que fue aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE el 27/3/2015 y que aguarda resoluciones de adopción favorables, sin modificaciones, de la mayoría de los Consejos Profesionales adheridos a dicha Federación. El abanico de posibilidades de elección de normativas para el armado del juego de estados financieros que tienen las empresas argentinas que no están obligadas por la RT 26 a aplicar las NIIF en forma integral se amplía con esta nueva norma, atentando contra el requisito de comparabilidad. Entre las intenciones declamadas y las consecuencias que podrían derivarse de la aplicación de esta nueva normativa, surgen inconsistencias varias que, sumadas a ciertas dispensas en los aspectos de presentación que no parecen apropiadas y a cierta oscuridad y falta de precisión en algunos aspectos de medición, restan validez a muchas discusiones doctrinarias que se habían producido hasta el momento dentro de los ámbitos propios de la emisión de normas contables en Argentina, desaprovechando, en opinión de la autora, experiencias ganadas en ese sentido.

I - INTRODUCCIÓN

Tras años de discusión acerca de cómo debía abordarse una norma contable para que entes de pequeña dimensión elaboren sus estados financieros, el 27/3/2015, la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó la resolución técnica 41 sobre *Desarrollo de cuestiones de aplicación general. Aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños*.

Con ello, como señala irónicamente Casal (2015), "la profesión contable local tiene el privilegio de tener cuatro juegos de normas contables profesionales". En verdad, si contamos las dispensas que la RT 17 y la resolución (FACPCE) 360 del 21/9/2007, estamos frente a cinco juegos, tal como se lista a continuación:

a) Las NIIF plenas (*full*), para entidades obligadas por la RT 26 [las que se encuentran en el régimen de oferta pública, salvo las que puedan preparar sus estados financieros con los criterios contables de otros organismos de control (financieras, seguros, cooperativas y asociaciones civiles) y las que coticen bajo el régimen simplificado regulado por la CNV y las normas reglamentarias sobre cotización de pequeñas y medianas entidades emitidas por las distintas bolsas de comercio del país y no optaran por aplicar las NIIF plenas].

b) La NIIF para las PyMEs (2009)[(1)] para las entidades que, no obligadas a aplicar la RT 26, se decidieran por ella. Se trata de un juego normativo basado en las NIIF completas, con simplificaciones para hacerlas más amigables para las pequeñas y medianas empresas, y con menos requisitos de revelaciones.

c) Las normas contables profesionales argentinas (RT 17/2000 y las que le siguieron, salvo la RT 26 modif. por la RT 29) para entidades que no estén obligadas a aplicar las NIIF plenas (o para las cotizantes exceptuadas) y no opten por hacerlo o por aplicar (salvo para las cotizantes exceptuadas) la NIIF para PyMEs.

d) Las normas contenidas en el Anexo A de la RT 17 [y la R. (FACPCE) 360/2007] como dispensas de aplicación de las del cuerpo de dicha normativa para las empresas que, encuadrando como EPEQ, se decidieran por su aplicación.

e) la RT 41 para quienes encuadrando como *entes pequeños* ***opten*** por ella.

Lo señalado nos deja frente a un abanico tan grande de posibilidades de elección de normativas diversas para el armado de un juego de estados financieros que, aún sin analizar las alternativas de medición o exposición dentro de cada norma (lo que, como veremos más adelante, se ve potenciado por la RT 41) puede llegar a impedir que se cumpla con uno de los requisitos de la información contable: la comparabilidad con informaciones de otros entes.

Cabe aclarar que el enfoque de la IASB con relación a las microempresas ha sido, en lugar de emitir un juego de normas especialmente aplicable para ellas, seguir basándose en la NIIF para las Pymes[(2)] y emitir una Guía de Implementación para Microempresas (2013) con ejemplos y referencias cruzadas a la citada norma para PyMES, para aquellas cuestiones no previstas en la guía. De esta manera, tanto las notas a los estados financieros como el informe del auditor pueden hacer referencia a que esos estados financieros han sido elaborados de conformidad con la NIIF para las PYMEs.

En las próximas secciones, analizaremos punto por punto la nueva norma, esquematizándola y comentando algunos aspectos que nos parecen relevantes. Antes de ello, quizás sea interesante rescatar para reflexionar sobre la regulación contable como proceso político y no exclusivamente tecnológico, una de las interpretaciones de las que se hace eco Fowler Newton (2014:65) al comentar el proceso de degradación del estatus que se está confiriendo a las NIIF (evidenciado en su paso de fuente supletoria a optativa para el caso de las cuestiones no previstas que se dio con la RT 30). Fowler Newton sintetizaba la cuestión en que "algunos dirigentes de la FACPCE consideran que es políticamente redituable: 1. exhibir ante el mundo la intención de cercar las NCP#RT 26 con las NIIF, pero 2. mostrar dentro del país una actitud de rechazo a cualesquiera normas técnicas internacionales, aceptándolas solo cuando no queda otra alternativa".

II - ALGUNAS INCONSISTENCIAS PRELIMINARES

Entre los considerandos que se agregaron a la RT 41, no incluidos en el Proyecto de RT 33, figuran algunos que, en nuestra opinión, merecen un comentario aparte, en tanto resultan inconsistentes con la fundamentación que para ellos se propone y nos hacen dudar de ciertas manifestaciones que apoyan casi incondicionalmente esta nueva normativa.[(3)]

1. Usuarios tipo

Se menciona en f) que la RT 16 (es decir, el Marco Conceptual) indica que la situación y la evaluación patrimonial de un ente interesa a diversas personas que tienen necesidades de información no coincidentes y en g), que dicha resolución establece "ciertos usuarios tipo que se emplearán como referencia para la consideración de las normas contables que esta Federación emita", para pasar a señalar, en h), que "sin embargo, la evidencia práctica ha demostrado que en muchos emprendimientos pequeños los usuarios que demuestran interés en su información contable suelen ser menos diversos que en otro tipo de entes". No nos cabe duda de que esto último es así, pero consideramos que ello no es justificación, en tanto parte de una interpretación que, en nuestra opinión, es errónea.

La tipificación que realiza la RT 16 en el punto 2, tercer párrafo, se hace tras la enumeración de una gama de usuarios cuyos requerimientos de información particulares no sería posible satisfacer a través de los estados contables, por lo cual se consideran usuarios tipo:

A) cualquiera fuere el ente emisor, a ***sus inversores y acreedores****, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales;*

B) adicionalmente:

a) en los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios en una asociación civil);

b) en los casos d entidades gubernamentales, a os correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.

En el parágrafo OB.5 del Marco Conceptual para la Información Financiera del IASB modificado en 2010 (IFRSFoundation, 2014) se indican como usuarios tipo a los ***inversores, prestamistas y otros acreedores existentes*** y potenciales ***que no pueden requerir información a los emisores de estados financieros con propósito general***:

OB 5. Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, ***y deben confiar en los informes financieros con propósito general*** *para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con propósito general*.

Por su parte, la NIIF para las PYMES dentro de Descripción de las pequeñas y medianas entidades señala que:

1.2 Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:

(a) no tienen ***obligación pública de rendir cuentas****, y (…)*

(b) publican ***estados financieros con propósito de información general para usuarios externos****. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.*

Así, se aclara en el parágrafo 7 que:

Las PYMES a menudo elaboran estados financieros solo para un propósito específico: el uso de los propietarios-gerentes, o para información fiscal o para el cumplimiento de otros propósitos reguladores no relacionados con el

registro de títulos valores. ***Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general***.[4]

Se indica, además, que:

Las autoridades fiscales a menudo son usuarios externos importantes de los estados financieros de las PYMES. Casi siempre, las autoridades fiscales tienen el poder de demandar cualquier información que necesiten para cumplir con su evaluación fiscal legal y su obligación de recaudar. Las autoridades fiscales ***a menudo consideran los estados financieros como el punto de partida para determinar las ganancias fiscales, y algunas cuentan con políticas para minimizar los ajustes al resultado contable*** *con el propósito de determinar las ganancias fiscales. No obstante, las normas contables globales para las PYMES no pueden tratar la información fiscal en jurisdicciones individuales. Pero el resultado determinado en conformidad con la NIIF para las PYMES puede servir como punto de partida para determinar la ganancia fiscal en una determinada jurisdicción* ***a través de una conciliación que sea desarrollada fácilmente a nivel nacional***.

Cabe recordar que, en nuestro país, a través de la RG (AFIP) 3363, se estableció la obligación de que los sujetos que adopten las NIIFs presenten información adicional preparada de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas para determinar, a partir de esa información, las diferencias impositivas. En esos casos, las "bases contables" de las que se parte para la comparación con las "bases impositivas" no son las utilizadas para la preparación de los estados financieros de publicación, por lo que se obligan a dichas empresas a elaborar y presentar otro juego adicional de estados financieros o a presentar, en el caso de las que califiquen como PYMEs, una nota a sus estados contables explicitando el resultado, los A, P y PN según las normas argentinas.[5]

2. Debido proceso

En el punto o) de los considerandos se indica que se pusieron en consulta dos proyectos anteriores (no se mencionan, pero se trata del Proyecto 22 de RT y del Proyecto 32 de RT[6]), que no recibieron opinión favorable en sus períodos de consulta ni en la Junta de Gobierno, por lo cual se resolvió su retiro.

A su vez, en el punto r) de los fundamentos (añadido) se indica que:

r) el CENCyA trató en dos reuniones presenciales y una no presencial los comentarios recibidos en el período de consulta, aprobando mejoras al texto del P 33RT, en base a los comentarios analizados.

A pesar de la búsqueda que hemos realizado en la página institucional de la entidad, no hemos podido acceder a los comentarios referidos, lo cual no nos permite detectar si la versión finalmente aprobada los ha tomado o no en consideración. En el Anexo A incluimos un detalle de lo único que se publica sobre el tema en las Actas de las Reuniones del Comité de Contabilidad del CENCyA. Esto nos hace reflexionar - de la misma forma en que lo hacen Fowler Newton (2014) y Casal (2015) - acerca de cuan poco abierto e integral es el proceso de elaboración de las normas, en tanto estas discusiones son cerradas y no se publica información sobre ellas que permita realizar un seguimiento apropiado, como sí es el caso en el "debido proceso" que caracteriza a la elaboración de las NIIFs.

III - ¿UNA NORMA MÁS AMIGABLE?

Entre las justificaciones de los proyectos que sirvieron de base para la RT 41 se esgrime la necesidad de lograr "mayor claridad" -a través de la estructura y la redacción "y en algunos temas, [el] contenido" que difieran de la RT 17- respondiendo a una "calidad mínima suficiente", de manera de permitir la elaboración de "información contable" que sirva a los "usuarios" (no se aclara a cuáles) para la toma de decisiones. Sin embargo, hay quienes opinan que la normativa se justifica en lograr reducir lo más posible las diferencias entre bases contables e impositivas[7] y ser rápidamente aceptada por organismos de control como la IGJ.

En ese sentido se manifestaba Javier Panno, de Auren, en una nota del Diario El Cronista del 13/3/2015 titulada "Federación de contadores emitirá norma contable para pequeñas empresas", al señalar que la idea es que haya una norma contable "más simple para la gran mayoría de las empresas, y más similar a los criterios impositivos, lo que permitiría que la aprueben rápidamente la IGJ, en Buenos Aires, y los otros organismos de control de sociedades en las provincias". Manifestaba, entre otras cosas, que se trata de una "una norma simplificada, agradable de leer, bien estructurada, amigable" y que "el concepto fue el de convalidar determinadas prácticas que existen y no están permitidas por la actual normativa contable, la RT 17".

Con respecto a la amigabilidad de la norma, dejamos a los futuros usuarios la apreciación de la misma, más allá del intento de aproximación que realizaremos en este artículo. Por otro lado, si la intención fue "convalidad prácticas existentes", nos preguntamos cuál ha sido el sentido de las discusiones que se vienen realizando desde la época de los denominados "principios de contabilidad generalmente aceptados" en un camino orientado a sustentar la normativa financiera en la representación de la realidad económica en informes de tipo general que resulten útiles a los usuarios que no tienen poder de exigir información para la toma de decisiones.

La RT 41, con vigencia para ***los ejercicios iniciados a partir del 1/7/2015*** (permitiéndose aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2014), establece que, a partir de dicha vigencia, las normas opcionales para entes pequeños incluidas en el Anexo A de la RT 17[8] y en la resolución (JG) 360/2007[9] de la FACPCE solo podrán ser aplicadas para los entes que, cumpliendo todos los requisitos para ser considerados Entes Pequeños (EP)en los términos de dicho anexo, no apliquen la RT 41, por no estar incluidos dentro de su alcance, o porque optaren por no aplicarla. Con ello, el Anexo A sigue siendo aplicable como alternativa opcional para quienes encuadrando como EPEQ según sus parámetros opten por aplicarla.

La norma se estructura en las siguientes 5 secciones:

1. Alcance;

2. Normas generales;

3. Presentación;

4. Criterios de medición contable de activos, pasivos y patrimonio neto. Cuantificación de resultados; y

5. Aplicación.

Incluye, además 3 Anexos:

- Anexo I "Conceptos y guías de aplicación" de los términos utilizados en forma reiterada en el cuerpo de la norma (se trata de un Glosario terminológico)

- Anexo II "Temas tratados en otra norma"

- Anexo III "Aspectos de presentación para los EP"

IV - ALCANCE

La Norma resulta aplicable para la preparación de estados contables[10] de entes que califican como EP con o sin fines de lucro, por cualquier período que cubran, aclarándose que se consideran EP los que:

a) no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;

b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;

c) no superen el monto de ingresos en el ejercicio anual anterior[11] de quince millones de pesos (15.000.000). Este importe será reexpresado[12] tomando como base diciembre de 2014.

d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y

e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

A diferencia de esta aproximación, la "Guía para Micro Entidades que apliquen la NIIF para las PYMES (2009)" no define una micro entidad en términos cuantitativos. La Guía pretende ayudar a una micro entidad a aplicar los requerimientos de la NIIF para las PYMES cuando preparen sus estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Tales estados son estados financieros dirigidos a las necesidades de información financiera general de un amplio rango de usuarios que no están en posición de solicitar informes elaborados específicamente para satisfacer sus necesidades particulares de información. En el parágrafo IN4, la Guía indica que una micro entidad es normalmente una entidad muy pequeña, con transacciones simples que, habitualmente, tiene las características siguientes:

a) pocos empleados y a menudo gestionada por el propietario;

b) niveles bajos o moderados de ingresos de actividades ordinarias y activos brutos; y

c) no

(i) tiene inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos;

(ii) mantiene o emite instrumentos financieros complejos; y

(iii) emite acciones u opciones sobre acciones a los empleados u otras partes como pago por los servicios o bienes recibidos de estos.

La RT 41señala que una entidad "podrá" utilizar esta norma cuando:

a) no cumpla o deje de cumplir las condiciones para aplicar obligatoriamente la RT 17[13] o la RT 26, o

b) tenga motivos debidamente fundados que deberá explicar en notas, para discontinuar la aplicación voluntaria de la RT 17 o la RT 26.

V - NORMAS GENERALES

La ***Sección 2 Normas Generales*** se estructura en 10 Subsecciones, en ninguna de las cuales observamos diferencias con relación a las que se incluyen en la RT 17 y que pasamos a detallar:

2.1. Premisas fundamentales: se consignan *devengado y empresa en marcha*[14] a la manera del Marco Conceptual del IASC (1989) que hablaba de la base de acumulación o devengo (pág. 22) y de negocio en marcha (pág. 23) como hipótesis fundamentales.[15]

2.2. Reconocimiento: se remite al Anexo I, en donde se define que las condiciones para reconocer los elementos en los estados contables, al igual que las que se establecen en la RT 17, son:

a) que cumplan con las definiciones de los elementos de los estados contables contenidas en la RT 16 (nuestro Marco Conceptual)

b) que tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad descripto en la RT 16.

2.3. Reconocimiento de variaciones patrimoniales. En consonancia con lo dispuesto en la RT 17, en el punto 4.7, se dispone que tanto las transacciones con los propietarios en su calidad de tales como los resultados deben

reconocerse cuando se produzcan los ***hechos sustanciales generadores*** de las correspondientes variaciones, considerando su ***esencia y realidad económica por sobre su forma legal***, aclarando que:

* en el caso de operaciones de intercambio, se reconocerán cuando puedan considerárselas concluidas desde el punto de vista de la realidad económica;

* se reconocerán como resultados los acrecentamientos, valorizaciones o desvalorizaciones provenientes de acontecimientos internos o externos al ente, que motiven cambios en las mediciones contables de activos o de pasivos, de acuerdo con los criterios establecidos en esta norma.

Para la imputación de los costos a períodos, consigna las reglas tradicionales: su cargo a resultados cuando se relacionen con ingresos, su cargo a períodos cuando no pudiendo vincularse con ingresos se vinculen a períodos y su cargo inmediato a resultados en los restantes casos.

2.4. Baja de activos o pasivos. Corresponde cuando dejen de cumplir las condiciones de reconocimiento, debiendo al mismo tiempo reconocer los nuevos activos o pasivos e imputar al resultado del período la diferencia entre las mediciones contables netas de los nuevos activos o pasivos y los que se hubieran dado de baja. Las mismas consideraciones se encuentran en la sección 2.4 de la RT 17.

2.5. Consistencia en la aplicación de criterios alternativos. He aquí un punto clave, en tanto la multiplicidad de alternativas permitidas por la norma la haría un arma para la manipulación de la información si no se estableciera que el criterio seleccionado deberá ser aplicado consistentemente a todas las partidas de similar naturaleza y que el cambio entre criterios alternativos solo podrá efectuarse "cuando de ello resulte un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los estados contables y se cumpla con la correspondiente registración de la modificación a los resultados de ejercicios anteriores (al ser el cambio en políticas contables una de sus causantes). La RT 17 se refiere al tema en 2.7.

2.6. Expresión en moneda homogénea. Se establece que en un contexto de estabilidad monetaria, se debe utilizar la moneda nominal como moneda homogénea (desafortunada expresión para referirse a la moneda "de poder adquisitivo homogéneo de la fecha de los estados contables") en tanto que si el contexto fuera de "inflación"[(16)], se deberá aplica la RT 6 para expresar los estados contables en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden, con lo cual procederá el ajuste integral por inflación determinado por el método indirecto.

2.7. Mediciones en moneda extranjera. Las mediciones contables de las partidas originalmente expresadas en moneda extranjera se convierten a moneda argentina de las fechas de las transacciones o de la fecha de los estados contables, según corresponda, debiendo considerarse como ingresos financieros o costos financieros las diferencias de cambio derivadas de las conversiones de las mediciones en monedas extranjeras. La misma consideración se incluye en el punto 3.2 de la RT 17. No se hace mención en la RT 41 a las diferencias por conversión de estados contables, por lo que en el Anexo II se remite a la RT 18 en caso de que se presentara tal situación.

2.8. Consideración de hechos contingentes. No se permite el reconocimiento de los hechos contingentes[(17)] positivos (la RT 17, en el punto 4.8 solo permite los derivados de la aplicación del método de impuestos diferidos, cuestión no prevista en la RT 41 y una de las que el Anexo II deriva para su tratamiento a la RT 17 Sección 5.19.6.). Para ambos pronunciamientos que "el activo resultante de un efecto patrimonial favorable cuya concreción sea virtualmente cierta no se considerará contingente y deberá ser reconocido". En cuanto a los efectos desfavorables, corresponderá reconocerlos cuando proviniendo de una situación existente al cierre, fueran altamente probables y cuantificables.

2.9. Consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables. De la misma forma. Con casi idénticas palabras que en el punto 4.9 de la RT 17, se consigna que deben reconocerse aquellos hechos y circunstancias ocurridos hasta la fecha de emisión de los EC que sean confirmatorios de situaciones existentes al cierre y/o permitan perfeccionar las estimaciones a esa fecha.

2.10. Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores. Al igual que en el punto 4.10 de la RT 17, serán reconocidos (salvo que resultara impracticable) por correcciones de errores y omisiones en ejercicios anteriores o por cambios en la aplicación de normas de medición contable (salvo que en ellas se estipulara otra cosa) y no por cambios en las estimaciones (provenientes de nuevos elementos de juicio no disponibles al momento de emisión de los EC o de cambios en situaciones o condiciones preexistentes).

VI - PRESENTACIÓN

En el punto 3 se establece que resultan aplicables las disposiciones sobre presentación (contenido y forma) de estados contables consideradas, según el caso, en las RT 8, 9, 11, 14, 21, 22, 23, y 24 y sus respectivas interpretaciones, así como las que en el futuro se dispongan en otras normas contables sobre el tema, siguiendo las modalidades dispuestas en el Anexo III que contiene una serie de dispensas. A continuación detallamos las mismas:

Norma	Dispensa: EP pueden no exponer la información complementaria requerida por:
RT 8	En el caso de haberse reconocido o reversado desvalorizaciones de activos (Cap. VII-Sección B8-b) 5 : (i) si corresponden a bienes individuales: su naturaleza y descripción de los mismos (ii) si corresponden a AGE (Actividades Generadoras de Efectivo): su descripción, indicando si corresponden a líneas de productos, plantas, negocios, áreas geográficas, segmentos, etc.; y si varió la conformación de los grupos desde la anterior estimación de su valor recuperable (de ser así indicar forma anterior y actual y razones del cambio)

RT 9	Cap. VI -*Sección A1 sobre depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas*, el inciso c) sobre: *su desagregación en: de plazo vencido, sin plazo establecido y a vencer, con subtotales para cada uno de los primeros cuatro trimestres y para cada año siguiente, indicando las pautas de actualización si las hubiere y si devengan intereses a tasa variable o tasa fija. Se podrá informar las tasas - explícitas o implícitas- correspondientes (si para una categoría fueran varias las tasas, se podrá consignar la tasa promedio ponderada); el plazo a informar será el de vencimiento o el de renegociación, el que se cumpla antes*. Cap. VI - *Sección* C.7 sobre impuesto a las ganancias, el inciso a) sobre conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el que resultaría de aplicar a la ganancia o pérdida contable (antes de impuesto) la tasa impositiva correspondiente, así como las bases de cálculo de esta (con las debidas discriminaciones establecidas en los puntos 1 a 6). Cap. VI Sección C.2 en su totalidad, sobre Instrumentos financieros
RT 11	Cap. VII inciso A.2 referido a la totalidad de la información complementaria sobre *Depósitos a plazo, Créditos, Inversiones en Títulos de Deuda y Deudas*
RT 18	Sección 4.7.1 En relación con todos los contratos de arrendamientos, el inciso b) sobre: *la desagregación por plazo de vencimiento del total de las cuotas mínimas (desde el punto de vista del arrendatario o del arrendador, según corresponda) y de su valor actual; el arrendador financiero además informará el total de activos por arrendamientos: 1) hasta un año desde la fecha de los estados contables; 2) a más de un año y hasta cinco; a más de cinco años* Sección 4.7.2 En *relación con los contratos de arrendamientos financieros* * el primer párrafo referido a la conciliación que deben presentar los arrendatarios entre el total de las cuotas mínimas comprometidas a la fecha de los estados contables y su valor actual. * el inciso a) sobre la conciliación que deben presentar los arrendadores entre el total de los activos por arrendamientos y el valor actual de las cuotas mínimas (desde el punto de vista del arrendador) a la fecha de los estados contables. .

No nos parecen acertadas las dispensas sobre desagregaciones en los Depósitos a plazo, Créditos, Inversiones en Títulos de Deuda y Deudas, en tanto no implican complejidades adicionales para su obtención, dado que las entidades deben hacer un seguimiento de dichos rubros y su exteriorización a terceros suele resultar de utilidad. El tema es peor aún para los estados contables de las entidades sin fines de lucro a las cuales se exime de exteriorizar la totalidad de la información complementaria sobre los rubros mencionados. Por las mismas razones tampoco nos parecen razonables las dispensas con relación a las exteriorizaciones sobre arrendamientos de la RT 18.

VII - CRITERIOS DE MEDICIÓN CONTABLE DE ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO NETO. CUANTIFICACIÓN DE RESULTADOS

La medición se aborda en dos partes: la medición inicial o de ingreso al patrimonio y la periódica, considerando rubros y situaciones "frecuentes" en los EP, según el ordenamiento del estado de situación patrimonial, el estado de resultados y el estado de evolución de patrimonio neto, siendo aplicable para cuestiones no tratadas lo dispuesto por la RT 17, lo establecido y que establezcan las Resoluciones e Interpretaciones emitidas y a emitirse en el futuro sobre temas particulares de reconocimiento y medición (sin tener en cuenta las relacionadas con la adopción de las NIIF) y, por último, la RT 16.

Para la **medición inicial**, la noma indica los criterios a aplicar a Bienes y Servicios, Créditos y Pasivos. A continuación esquematizamos en cuadros el tratamiento aplicable comparándolo con las disposiciones de la RT 17.

Medición inicial de bienes y servicios

Adquiridos	**Costo** de adquisición * importe **nominal** * precio contado (estimación del valor descontado de flujos de fondo comprometidos)	Importe **nominal no admitido** por la RT 17 Sección 4.2.2 que indica que debe tomarse el *precio de contado*
Producidos o construidos	Costo de producción o construcción (remite al Anexo A para su definición)	Igual a lo consignado en la RT 17 4.2.6. En lo que se refiere a la activación de los Costos financieros (tratados en la sección 4.2.7 de la RT 17) la RT 41 en el Anexo II remite a la misma.
Incorporados por aportes y donaciones	Valor corriente a la fecha de incorporación	Igual a lo consignado en la RT 17 en la Sección 4.2.3
Incorporados por	Costo de reposición a la fecha de la	Igual a lo consignado en la RT 17

trueques	incorporación reconociendo el resultado por tenencia del activo entregado salvo Bienes de uso con utilización similar en una misma actividad y costos de reposición similares (no se reconoce resultado y la medición inicial de los bienes incorporados será al importe de la medición contable del activo entregado)	en la Sección 4.2.4

En el Anexo I se indica que el costo de un bien o servicio es "el sacrificio necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado" según cuál sea su destino, por lo que habrá de incluir la porción asignable (sobre bases razonables) de los costos de los servicios externos e insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje, adoptándose el modelo de "costeo completo" (total o por absorción). En caso de mediciones originalmente en moneda extranjera se convierten a moneda nacional al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Medición inicial de créditos

Créditos en moneda	* Importe **nominal** de las sumas de dinero a recibir o el importe a detraer del pago a efectuar(*) (excluyendo componentes financieros explícitos) * **Valor descontado** (se admite segregación de componentes financieros implícitos no devengados)	Importe **nominal no admitido** por la RT 17 Sección 4.5.1 que indica que **debe** tomarse el **precio de venta para operaciones de contado** (si estas operaciones de contado no existieran utilizar estimación de basada en el valor descontado a la fecha de la operación del importe futuro a percibir). La RT 17 se refiere, además a los originados en transacciones financieras, a los originados en refinanciaciones y a otros créditos en moneda
Derechos a recibir bienes o servicios por la entrega de efectivo o equivalente correspondiente a un anticipo o al precio total de una compra	Sumas entregadas	La RT 17 en la Sección 4.5.5 se refiere a los Créditos en especie, señalando que se miden de acuerdo con la medición contable inicial que se les asignaría a los bienes a recibir.
Derechos a recibir bienes o servicios por la entrega de un bien o prestación de un servicio correspondiente a un anticipo o al precio total de una compra	Valor de reposición del bien entregado o del servicio prestado	
Derechos a recibir bienes o servicios por una operación de venta	Medición inicial que corresponde al bien a recibir (imp. nominal o contado) Valor de reposición del servicio a recibir	

(*) Se aclara en nota al pie que es el caso de importes que corresponda detraer de sumas mayores a pagar, como ocurre con los saldos a favor de impuestos

Medición inicial de pasivos

Deudas en moneda	* Importe **nominal** de las sumas de dinero a entregar o el importe del menor cobro a recibir(*)(18) (excluyendo componentes financieros explícitos) *** Valor descontado** (se admite segregación de componentes financieros implícitos no devengados)	Importe **nominal no admitido** por la RT 17 Sección 4.5.6 que indica que **debe** tomarse el **precio de compra para operaciones de contado** (si estas operaciones de contado no existieran utilizar estimación de basada en el valor descontado a la fecha de la operación del importe futuro a entregar). La RT 17 se refiere, además a los originados en transacciones financieras, a los originados en

		refinanciaciones y a otros pasivos en moneda
Obligaciones de entregar bienes (que no sean efectivo) o de prestar servicios asumidos contra la recepción de dinero	Importe recibido	
Obligaciones de entrega bienes (que no sean efectivo) o de prestar servicios asumidos sin recepción de dinero	Costo de reposición o costo de reproducción de los bienes o servicios a entregar	La RT 17 en 4.5.10 establece que los pasivos en especie asumidos sin recepción de dinero se registran al valor corriente (a la fecha de la transacción) de los bienes o servicios a entregar.

(*)Se aclara en nota al pie que este es el caso de anticipos de terceros a detraer de sumas mayores a cobrar, como es el caso de los anticipos de clientes que no fijen precio

Medición periódica

Con relación a los Activos, se indica en la Sección 4.1

4.1.1. Caja y bancos	Efectivo por su importe nominal convirtiendo la moneda extrajera a moneda argentina al tipo de cambio que corresponda a la fecha de los estados contables.	Igual tratamiento previsto en sección 5.1 de la RT 17 salvo que en esta se enuncia como el "efectivo disponible en el ente o en bancos"
4.1.2. Inversiones "financieras" (excluidas inversiones en otros bienes muebles, propiedades de inversión y participaciones permanentes en otros entes)	En bienes de fácil comercialización que cotizan en un mercado activo(19): VNR Restantes * cuando exista intención y factibilidad de negociarlas, cederlas o transferirlas anticipadamente: VNR * cuando tal intención y factibilidad no exista: costo amortizado Al cierre de cada período no podrán superar su valor recuperable	Igual tratamiento previsto en sección 5.6 de la RT 17. Puede asimilarse a las condiciones para aplicar el criterio general a las inversiones en títulos de deuda a ser mantenidos hasta su vencimiento en 5.7.1 y 5.7.2 de la RT 17

Créditos por ventas (4.1.3) y otros

Merece tratamiento más detallado el rubro créditos en tanto su redacción es oscura. Parece mentira que, tras años de discusiones sobre el tema de los componentes financieros en ámbitos profesionales y en jornadas y conferencias sobre el particular, la norma consigne tantas imprecisiones y errores. El tema clave deviene, en nuestra opinión, de la definición que se hace en el Anexo I del Valor descontado que permite medición a costo y a valor corriente, aunque la referencia al método del costo amortizado para esta última alternativa resulta errónea:

> *Es el valor presente de los flujos futuros de fondos a recibir o entregar, utilizando la tasa efectiva* ***o*** *la* ***tasa de mercado*** *de acuerdo con el método descripto en* ***costo amortizado****.*

se define, a su vez a la Tasa de mercado como:

> *…tasa de interés que refleja las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos del activo o pasivo en* ***cuestión al momento de la medición.***

y al Costo amortizado como:

> *…la suma algebraica de*:
>
> *a) el importe de la medición inicial, más*
>
> *b) los componentes financieros devengados, menos*
>
> *c) las cobranzas de créditos e inversiones o el pago de deudas*.
>
> *A los fines de calcular los componentes financieros devengados, se utiliza la* ***tasa efectiva que iguale la medición inicial de los activos y pasivos con los flujos de efectivo por cobrar o por pagar, respectivamente (método de la tasa efectiva)****.*

Es evidente la desprolijidad de la redacción. Por un lado, la definición de valor descontado que permite el cálculo del valor presente utilizando cualquiera de dos tasas (histórica/efectiva o corriente/de mercado), cuya aplicación lleva a una medición a:

* costo, si se utiliza -para calcular el valor presente (al momento de la medición periódica) de los flujos de fondo a cobrar o pagar- ***la tasa efectiva*** (histórica) que es la que iguala la medición inicial con los flujos por cobrar o pagar. Hacer esto es equivalente a aplicar el método del costo amortizado.

* valores corrientes, si se utiliza la ***tasa de mercado*** para calcular el valor presente (al momento de la medición periódica) de los flujos de fondo a cobrar o pagar. Esto ***no es*** equivalente a hacer el cálculo con esta tasa de mercado con el método del costo amortizado

A continuación ejemplificamos con un crédito de $ 10.000 otorgado el 30 de agosto, pagadero en 2 cuotas con un interés del 3% mensual acumulativo (la primera el 30 de noviembre por un total de $ 5.463,64 y la segunda el 28 de febrero por un total de $ 5.979,26). Se mide el crédito al 30/11, momento en que se paga la primera cuota (calculándose el total de intereses devengados) y al 31/12, fecha de cierre de ejercicio. Para simplificar se toma el devengamiento mensual de 30 días. Para comparar la utilización de los dos criterios de medición, se supone que al 31/12, la tasa de mercado para un crédito de características equivalentes es del 4%.

30 de agosto	3,00%	3%	3%	3%	3%	3%
10.000,00			5000			5000
	1,03	1,0609	1,0927	1,13	1,16	1,19
			5.463,64			**5.970,26**

	Medición 30/11 Costo Amortizado tasa efectiva 3%	**Medición 30/11 Valor Presente con tasa efectiva 3%**	**Medición 31/12 Costo Amortizado tasa efectiva 3%**	**Medición 31/12 Valor Presente con tasa efectiva 3%**	**Medición 31/12 Valor Presente con tasa de mercado 4%**
Crédito original 30/8	10.000,00				
Intereses devengados 30/11	927,27				
Cobranza 30/11	-5.463,64				
Saldo 30/11	**5.463,64**				
Ints. Dev. 31/12	**163,9**		5.627,54	5627,54	
Saldo 31/12	**5.627,64**				
Medición	10.000 (1,03)	5463,64+ 5970,26/**(1,03)**	5.463,64 (1,03)	5.970,26 / **(1,03)**	5.970,26 / **(1,04)**
	10.927,27	**10.927,27**	**5.627,54**	**5.627,54**	**5519,84**
Medición anterior	10.000,00		5.463,64		
Ints. devengados	**927,27**		**163,91**		

Puede observarse que si se utiliza la tasa efectiva para el cálculo del valor presente, la medición es equivalente a utilizar el método del costo amortizado, el resultado no es un valor del momento de la medición, como sí lo es si se calcula el valor presente del flujo de fondos a cobrar en el futuro con la tasa de mercado. Por otro lado, no tendría sentido (como surgiría de la interpretación literal de la definición normativa del valor descontado) utilizar el método del costo amortizado con la tasa de mercado (en el caso analizado llevaría a una medición que nada representa y, además, la propia definición de costo amortizado señala que debe aplicarse para el cálculo de los intereses la tasa efectiva).

Créditos por venta en moneda	Importe **nominal** de las sumas de dinero a recibir, **pero** * Costo amortizado (si incluyen componentes financieros explícitos o el ente optó por segregar los componentes financieros implícitos al inicio) * VNR si existe la intención y factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos	La RT 17 en 5.2 **no admite medición al importe nominal** de las sumas de dinero a recibir.

	anticipadamente * ***Valor descontado*** (se admite para estos créditos la ***segregación de componentes financieros implícitos no devengados al momento de la medición periódica)***	En el caso de valor descontado, la RT 17 aclara que se debe utilizar la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición inicial, lo cual produce una medición equivalente a aplicar el método de costo amortizado.
Créditos no cancelables en moneda	Aplicando los criterios de medición de los bienes o servicios a recibir	Igual disposición en RT 17 en 5.4 al referirse a los créditos no cancelables en moneda (derechos de recibir bienes o servicios). Ver mediciones de Bienes de cambio en general para observar diferencia debido a diversidad de criterios permitida por RT 41.
Comparación con su valor recuperable.	Al cierre de cada período	

Adviértase que el párrafo final del rubro créditos en moneda señala:

> *Se admite la medición de estos créditos* ***segregando los componentes financieros implícitos no devengados al momento de la medición periódica (valor descontado).***

Nos preguntamos si la intención de la simplificación pretendida ha sido (a no ser que la intención fuera la negociación, con lo que aplicaría el VNR): medir al importe nominal a recibir (salvo que hubiera intereses explícitos o se hubieran segregado al inicio los implícitos, lo que lleva a la aplicación del costo amortizado) y, en el caso de no haber discriminado los implícitos al inicio, al valor descontado a tasa de mercado o la efectiva, lo que fuera más sencillo de obtener.

Las mismas alternativas son viables para los ***Otros créditos en moneda (4.1.4)***, siendo la única diferencia el agregado de la frase "o al importe a detraer del pago a efectuar" tras mencionar la medición al importe nominal de las sumas de dinero a recibir.

Con respecto a las consideraciones **para la comparación del valor contable** de los créditos con el valor recuperable, en el Anexo I se indica que:

> * en la **estimación** de los **importes** y **momentos** de los flujos de fondos que generarán las cuentas por cobrar (incluyendo las titulizadas) se deberán incluir **las incobrabilidades y moras que se consideren probables**, tomando en cuenta, como mínimo, los siguientes elementos de juicio:
>
> a) dificultades financieras significativas del deudor;
>
> b) alta probabilidad de que el deudor entre en quiebra o solicite una reestructuración de su deuda;
>
> c) existencia de concesiones otorgadas al deudor debido a sus dificultades financieras (que no se habrían otorgado en condiciones normales);
>
> d) desaparición de un *mercado activo* para el activo en cuestión;
>
> e) incumplimientos ya ocurridos de las cláusulas contractuales, como la falta de pago de intereses o del capital o su pago con retraso; y
>
> f) un patrón histórico de comportamiento que haga presumir la imposibilidad de cobrar el importe completo.

Se indica, además, que si las cuentas a cobrar contasen **con garantías** cuya **probabilidad de ejecución sea alta**, el flujo de fondos a computar será el que pueda provenir de tal ejecución, para cuya estimación se considerará el ***valor corriente*** de la garantía.

Para el descuento de los flujos de fondos que generarán las cuentas por cobrar, se debe considerar la misma tasa utilizada para la medición periódica del crédito.

Bienes de cambio

En el punto 4.1.5.1, se tratan los bienes de cambio (con excepción de los activos biológicos) distinguiéndose entre el caso general y los casos particulares. Para el tratamiento de los activos biológicos, el Anexo II remite a las Secciones 4.4, 5.5 y 5.11 de la RT 17 (en nuestra opinión debería haber remitido específicamente al 5.11.3 que es la que puntualmente remite a la RT22) y a la RT 22 sobre NCP para la actividad agropecuaria.

Bienes de cambio caso general (4.1.5.1): la feria de alternativas

Se plasma para este rubro una feria de alternativas, sin que, por otro lado, se incluya justificación alguna de las mismas, aunque no resulta muy difícil advertir la intención de acercarse a criterios impositivos (precio de la última compra), dejando también contentos a quienes sostienen la medición a valores corrientes (costo de reposición que es el que se recomienda y el que plasma la RT 17) sin dejar de considerar el Costo (que es el que toman las NIIF full y la NIIF para las PYMEs).

Bienes de cambio adquiridos	* Costo de reposición (recomendado) * Precio de la última compra * Costo	La RT 17 en 5.5.4 establece que la medición debe efectuarse al costo de reposición a la fecha de los estados contables (salvo cuando su obtención fuera imposible o impracticable, en cuyo caso en que aplicará el costo original)
Bienes de cambio producidos o construidos por el ente o que se encuentren en proceso de producción o construcción	* Costo de reproducción o reconstrucción * Costo de producción o construcción	La RT 17 en 5.5.3 no admite el costo de producción o construcción (salvo que fuera impracticable o imposible determinar el de reproducción o reconstrucción).
Comparación con su valor recuperable (mayor entre el VNR y el valor de uso de un activo)	Al cierre de cada período En Anexo I se indica que la comparación se efectuará considerando ***la forma de utilización o comercialización de los bienes***. Por ejemplo: bienes que se combinan para la producción de un nuevo bien, venta habitual bien por bien, venta a granel, agrupación de productos complementarios en una única oferta, venta de algunos productos por debajo de su costo para generar la venta de otros productos.	Igual que RT 17 en la sección 4.4.3.2

Vale la pena analizar conjuntamente con este rubro, el que se consigna dentro de la sección correspondiente a los ***Gastos (4.4.2)***, dentro del ***Resultado del Ejercicio*** (4.4) y que refiere al ***Costo de Venta de los bienes de cambio***. A continuación detallamos los diferentes criterios alternativos que se plantean:

* Costo de reposición del momento de la venta	Aunque no se trata especialmente, es el que corresponde según la RT 17
* Aplicación al valor de venta del porcentaje de costo estimado que tome en consideración el margen bruto	No admitido por la RT 17
* Suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final Se aclara que esta última alternativa no permite segregar los resultados de tenencia, distorsionando el margen bruto, por lo que de optarse por esta alternativa no debe identificarse como resultado bruto la diferencia entre ventas de bienes y servicios y su costo y debe revelarse en nota que los costos de ventas calculados pueden incluir resultados de tenencia no cuantificados.	No admitido por la RT 17, salvo en la dispensa para las EPEQ que, en el Anexo A b) establece la opción de calcular el costo de ventas por diferencia entre el inventario inicial medido a ***costo de reposición al inicio***, las compras o incorporaciones medidas al costo y las existencias finales medidas a ***costo de reposición al cierre*** (con las mismas consideraciones respecto a no identificar el resultado bruto y revelación en nota acerca de que el costo de venta puede incluir resultados de tenencia no cuantificados).

Bienes de cambio casos particulares (4.1.5.1)

Bienes de cambio fungibles, con mercado activo y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo	Valor neto de realización(*)	Igual que RT 17, sección 5.5.1
Bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la	Valor neto de realización	Igual que RT 17, sección 5.5.2

operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia)		
Bienes de cambio en proceso de producción sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio, las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia y el ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra	Valor neto de realización proporcionado según el grado de avance de la producción o construcción	Igual que RT 17, sección 5.5.3
Comparación con su valor recuperable	Al cierre de cada período. Igual comentario que para los bienes de cambio en general sobre las consideraciones acerca de la forma de utilización o comercialización	Igual que RT 17

(*) En el Glosario se indica que deben considerarse para su determinación:
a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta generare por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación);
c) los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares)

En el último párrafo de la sección al **Costo de Venta de los bienes de cambio -dentro de Gastos (4.4.2)**, del **Resultado del Ejercicio (4.4)**- se indica que en el caso de bienes de cambio cuya medición periódica sea por su VNR, el costo se determinará al VNR al momento de la venta. El punto 4.4.3 hace alusión al ***Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización*** señalando que el mismo se determinará por diferencia entre el VNR y la medición contable anterior.

Bienes de Uso (4.1.6)

A diferencia de la NIIF para las PYMES (solo toma costo) y consistentemente con las NIIF full y la RT 17, se admiten:

Costo menos depreciación acumulada	Igual que RT 17 5.11.1.1.1 Modelo de costo
Modelo de **revaluación** de acuerdo con la RT 17	Igual que RT 17 5.11.1.1.2 Modelo de revaluación
Solo se admite activar erogaciones posteriores a la incorporación originadas en: Mejoras (siempre que sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos por aumento de su vida útil, de su capacidad de servicio, mejora en la calidad de producción o servicios que preste o reducción de costos de operación) Reemplazo o reacondicionamiento mayor de componentes significativos que permitan recuperar la capacidad de servicio del A para lograr su uso continuo y sea probable que como consecuencia de ello surjan al ente BEF, correspondiendo dar de baja los componentes reemplazados.	Igual que RT 17 5.11.1.1.1 Modelo de costo

Un punto interesante, que difiere de la aproximación de la RT 17 y de las NIIF, está dado por la **comparación con el valor recuperable** en que se establece (salvo para los activos biológicos y los bienes destinados a alquiler que no deben superar el valor recuperable al cierre de cada período):

* **No** se requiere comparación de la medición periódica de los bienes de uso **si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios** fue **positivo**.

* Si no se diera lo anterior, la entidad debe evaluar **si existen indicios de deterioro y si no existieran no se debe realizar la comparación**. Si se verificara **algún indicio sí se deberá realizar la comparación** con el valor recuperable.

En el Anexo I se indica que la comparación se podrá efectuar:

* a nivel **de cada bien**

* a nivel de **actividad generadora de efectivo o**

* a nivel **global**

También en el Anexo I se señalan los siguientes indicios de deterioro de origen interno y externo (entre paréntesis las situaciones en que se podrían revertir desvalorizaciones anteriores) además de la consideración que corresponde de las brechas observadas en anteriores comparaciones de las mediciones contables primarias con los valores recuperables de los bienes:

Origen externo		Origen interno	
i) declinaciones (o aumentos) en los valores de mercado de los bienes que sean superiores a las que deberían esperarse con motivo del mero transcurso del tiempo	RT 174.4.2.2 a) 1	(i) evidencias de obsolescencia o daño físico del activo	RT 17 4.4.2.2 b) 1
ii) cambios importantes ocurridos o que se espera que ocurrirán próximamente en los mercados y en los contextos tecnológico, económico o legal en que opera el ente y que lo afectan adversamente (o favorablemente)	RT 17 4.4.2.2 a) 2	(ii) cambios ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente en la manera en que los bienes son o serán usados, como los motivados por planes de descontinuación o reestructuración de operaciones o por haberse decidido que la venta de los bienes se producirá antes de la fecha originalmente prevista (o por haberse efectuado mejoras que incrementan las prestaciones de los bienes);	RT 17 4.4.2.2 b) 2
iii) aumentos (o disminuciones) en las tasas de interés que afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, disminuyendo (o aumentando) su valor recuperable en forma significativa	RT 17 4.4.2.2 a) 3	(iii) evidencias de que las prestaciones de los bienes son peores (o mejores) que las anteriormente previstas	RT 17 4.4.2.2 b) 3
iv) disminución (o aumento) del valor total de las acciones del ente no atribuibles a las variaciones de su patrimonio contable	RT 17 4.4.2.2 a) 4	(iv) expectativas (o desaparición de ellas) de pérdidas operativas futuras	RT 17 4.4.2.2 b) 4

En lo que hace a las consideraciones para la comparación del valor contable con el valor recuperable, se indica en el Anexo I que deben considerarse las pautas contenidas en la RT 17.

Propiedades de inversión (4.1.7.)

Se proponen las siguientes alternativas, debiendo aplicarse la opción elegida a todo el rubro:

* Costo menos depreciación acumulada	Igual que RT 17 5.11.2.3 a)
* Valor neto de realización. Si este fuera superior que la medición contable anterior, solo se reconocerá la ganancia resultante si existe un mercado para la negociación de los bienes y su VNR puede determinarse sobre la base de transacciones de un mercado activo cercanas a la fecha de cierre para bienes similares. De no ser así, corresponderá medir al costo o al último VNR registrado menos su depreciación acumulada.	Igual que RT 17 5.11.2.3 b) salvo que esta incluye, además de la existencia de mercado para la negociación, la posibilidad de que exista un precio de venta asegurado por contrato.

Comparación con el valor recuperable para las destinadas a alquiler periódicamente: * para el resto, igual tratamiento que para los bienes de uso (es decir, no se compara * si el resultado de cada uno de los tres últimos ejercicios fue positivo y, de no ser así, se compara únicamente si existen indicios de deterioro.	RT 17, cada vez que se preparen estados contables, para destinados a alquiler y si se existen indicios de desvalorización para las otras (aunque no se detalla en 4.4.2. específicamente, por analogía con los bienes de uso)

Participaciones permanentes en otros entes (4.1.9)

Se incluye en este punto solo aquellas participaciones que no otorgan[20] control, control conjunto o influencia significativa en los términos de lo dispuesto por la RT 21. Se dispone que las mismas deben ser medidas a su costo, reconociendo el derecho a recibir dividendos en el momento de su declaración. Al igual que lo hace la RT 17 en la Sección 5.9 para referirse a otras participaciones -y casi con la misma terminología- se establece que:

a) las capitalizaciones de resultados (dividendos en acciones) u otras capitalizaciones del patrimonio no darán lugar a cambio alguno en la medición contable de la participación;

b) los dividendos en efectivo o en especie se reconocerán en el resultado del período de su declaración (*excepto que correspondan a resultados devengados por la sociedad emisora antes de la adquisición* de las participaciones, en cuyo caso se los reconocerá *deduciéndolos del costo* de la inversión).

También se fija una presunción rebatible para el caso en no pueda determinarse si los dividendos declarados corresponden a resultados devengados con anterioridad o posterioridad a la fecha de incorporación de la participación: se presume que los que se distribuyen en primer término son los resultados obtenidos con posterioridad a dicha fecha.[21]

La comparación con el valor recuperable debe realizarse al cierre de cada período, criterio que también está plasmado en la RT 17 (4.4.2 f)

Activos intangibles (4.1.10.)

Para ser incluidos en el rubro deben cumplir con las condiciones para el reconocimiento de intangibles que se indican en el Anexo y son copia textual de lo que dispone la Sección 5.13.1 de la RT 17:

a) pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros;

b) su costo pueda determinarse sobre bases confiables;

c) no se trate de:

(i) costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia;

(ii) costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros que, en sustancia, no puedan ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto (o un segmento de dicho negocio); (iii) costos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa; (iv) costos de entrenamiento (excepto aquellos que por sus características deben activarse en gastos pre operativos).

En tanto se cumplan las condiciones indicadas en a) y b), podrán considerarse activos intangibles a las erogaciones que respondan a:

a) costos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal (costos de organización);

b) costos que un nuevo ente o un ente existente deban incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación (costos pre operativos), siempre que:

(i) sean costo directos atribuibles a la nueva actividad u operación y claramente incrementales respecto delos costos del ente si la nueva actividad u operación no se hubiera desarrollado; y

*(ii) no corresponda incluir las erogaciones efectuadas como un componente del **costo** de los bienes de uso.*

No se incluye en el rubro la llave de negocio. El Anexo II remite a la aplicación de la Sección 3 de la RT 18.

Se dispone que la medición de los intangibles debe realizarse al costo menos su depreciación acumulada y que si tienen vida útil indefinida no se deprecian (esto coincide con la RT 17 pero es diferente de la NIIF para las PYMES que determina que, en esos casos, se presume una vida útil de 10 años).

Para los intangibles con vida útil indefinida y para los no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generan un flujo de fondos propio e identificable, la comparación con su valor recuperable debe efectuarse al cierre de cada período (criterio equivalente al de la RT 17 4.4.2 d) y 4.4.2.1)

Para el resto, al igual que en el caso de los bienes de uso, **no** se requiere **comparación del valor contable** con el valor recuperable si el **resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo**. Si así no fuera, se deberá evaluar los indicios de deterioro y si solo corresponderá la comparación si se verificara alguno de ellos. Se advierte aquí, también una diferencia con a RT 17 que requiere evaluar al cierre si existen indicios de deterioro.

Deudas comerciales (4.2.1)

Deudas Comerciales en moneda	Importe ***nominal*** de las sumas de dinero a entregar, ***pero*** * Costo amortizado (si incluyen componentes financieros explícitos o el ente optó por segregar los componentes financieros implícitos al inicio) * Costo de Cancelación si existe la intención y factibilidad de cancelación anticipada * ***Valor descontado*** (se admite para estos pasivos la ***segregación de los componentes financieros implícitos no devengados al momento de la medición periódica)***	La RT 17 en 5.14 **no admite medición al importe nominal** de las sumas de dinero a entregar. En el caso de valor descontado, la RT 17 aclara que se debe utilizar la tasa determinada al momento de la medición inicial, es decir, la efectiva y no la de mercado, lo cual produce una medición equivalente a la obtenida si se aplica el método de costo amortizado.
Deudas comerciales no cancelables en moneda (pasivos en especie)	Aplicando los criterios definidos para los anticipos de clientes que fijen precio.	
Comparación con su valor recuperable.	Al cierre de cada período	

En el Anexo I se define como el costo de cancelación de una obligación a "la suma de todos los costos necesarios para liberarse de ella (…) al valor descontado de la deuda, calculado con la tasa que el acreedor aceptaría para recibir su pago anticipado" y, si no existiera dicha tasa, aplicando la "tasa de mercado".

Con relación a la alternativa de segregación de componentes financieros no devengados caben las mismas consideraciones que efectuamos al tratar los créditos por ventas.

Deudas por remuneraciones y cargas sociales y deudas por cargas fiscales (4.2.3)

Se miden igual que las deudas comerciales en moneda y, en caso de existir, se adicionan las multas y otros recargos.

Anticipos de clientes (4.2.4)

Cuando **no fijan precio**, se miden al **importe nominal** de las sumas recibidas. Cuando hayan **fijado precio** de los bienes y servicios a entregar (siempre en la proporción que el anticipo representa en el precio fijo total):

* si se trata de bienes que se encuentren **en existencia**, por el **importe asignado a dichos bienes más los costos adicionales necesarios** para poner los bienes a disposición del acreedor;

* si se trata de bienes que **no están en existencia** pero que **pueden ser adquiridos**, por su **costo de adquisición a la fecha de la medición más los costos adicionales** para poner los bienes a disposición de acreedor;

* si se trata de bienes que **deben ser producidos**, por su el **importe mayor** entre: i) las **sumas recibidas** y ii) la **suma de su costo de producción o construcción a la fecha de la medición más los costos adicionales necesarios** para poner los bienes a disposición de acreedor;

* si se trata de servicios prestar, al **importe mayor entre** i) las **sumas recibidas** y ii) la **suma de su costo de producción a la fecha de la medición**.

Préstamos (4.2.2.)

Se miden a su costo amortizado, salvo que exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se miden a su **costo de cancelación**.

Otras deudas y previsiones (4.2.5)

Para el caso de las deudas en moneda, se aplican los mismos criterios que para las deudas en dinero comerciales. Para las deudas no cancelables en moneda (pasivos en especie), corresponden los mismos criterios que para los anticipos que fijen precio.

Patrimonio Neto (4.3)

Con relación a los *aportes a los propietarios (4.3.1)*, se abre en tres secciones:

4.3.1.1. Capital Suscripto cuyo reconocimiento inicial, por su valor nominal, debe hacerse en el momento de suscripción de los respectivos instrumentos de patrimonio (acciones, cuotas partes, u otros)

4.3.1.3. Primas de emisión que se miden en las suscripciones de capital por la diferencia entre el aporte y el valor nominal del capital suscripto.

4.3.1.2. Aportes irrevocables a cuenta de futura suscripción de acciones que deben considerarse como patrimonio neto[(22)] (al igual que lo determina la RT 17 en la sección 5.19.1.3.1) cuando(de no cumplirse se reconocen como pasivos):

a) hayan sido efectivamente integrados;

b) surjan de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración del ente que estipule:

i - que el aportante mantendrá su aporte, salvo cuando su devolución sea decidida por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente mediante un procedimiento similar al de reducción del capital social;

ii - que el destino del aporte es su futura conversión en instrumentos de capital;

iii - las condiciones para dicha conversión en instrumentos de capital;

c) hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente o por su órgano de administración a*d-referéndum* de ella.

Estos aportes se miden por el valor en que sean reconocidos inicialmente los activos incorporados.

Resultados acumulados (4.3.2.)

Se abre en dos secciones:

*4.3.2.1. Ganancias reserv*adas, que son las retenidas en el ente por disposiciones legales, estatutarias u otras o por explícita voluntad social y deben medirse de acuerdo con el valor establecido en el acto que decidió su asignación.

4.3.2.2. Resultados no asignados, que son los acumulados sin asignación específica cuyo saldo puede variar por diversas circunstancias de las cuales la Resolución se refiere a las siguientes cuatro:

4.3.2.2.1. Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas (aumento). Al igual que lo establece la RT 17 en la sección 5.19.1.3.2, deben estar efectivamente integrados y aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente o por su órgano de administración ad referéndum de ella.

4.3.2.2.2. Distribuciones a los propietarios (disminución). La norma aclara que el ente reducirá de los resultados no asignados las distribuciones a los propietarios, en tanto que 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.

4.3.2.2.3. Transferencias a aportes de los propietarios (disminución). Se producirán cuando se apruebe la capitalización por parte de la Asamblea (u órgano equivalente).

4.3.2.2.4. Transferencias hacia y desde ganancias reservadas. Este rubro se reduce y se incrementan las ganancias reservadas (o viceversa).

Resultado del ejercicio (4.4.)

En este acápite solo se incluyeron aquellos rubros y situaciones que habitualmente se producen en los EP, aunque se aclara que pueden surgir otros resultados que están incluidos en esta norma.

4.4.1. Ingresos

La norma indica que para su medición se utilizarán los criterios de medición contable de los activos incorporados o de los pasivos cancelados y que, en el caso de las ventas de bienes y servicios, "se detraerá el importe de *cualquier descuento*, bonificación o rebaja comercial que la entidad haya otorgado". Si bien consideramos que esto último es correcto, no vemos de qué forma puede ser congruente con la alternativa que se brinda de medir los créditos comerciales a su valor nominal sin segregar los componentes financieros implícitos tanto al momento de su incorporación como en la medición periódica.

El descuento se otorga por pronto pago (a diferencia de las bonificaciones y rebajas comerciales que lo son por cantidad o calidad de las mercaderías) señalando que existe una diferencia si se paga al contado y si se indica que el mismo debe detraerse del importe bruto de la venta (lo que nos parece correcto), implica que debería segregarse siempre, aunque no se otorgara, con lo que el crédito comercial quedaría medido al precio de contado del bien con la utilización de una cuenta regularizadora que acumulara los intereses no devengados (el descuento no concedido por no pagar anticipadamente) y su medición periódica podría entonces hacerse sencillamente por el transcurso del tiempo según el método del costo amortizado.

4.4.2. Gastos

Se indica que la medición de los gastos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos enajenados o consumidos o de los pasivos asumidos, con las excepciones en apartado referido al costo de venta que hemos tratado anteriormente junto con la sección referida a los Bienes de cambio.

4.4.3. Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización

No entendemos el sentido de haber otorgado una sección particular a la medición del resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización indicando que se hará por diferencia entre el VNR y la medición contable anterior, en tanto esos resultados por tenencia -al igual que los que surgen de comparaciones entre bienes medidos a costos de reposición en distintos momentos- ya están incluidos en la sección 2.3. sobre Reconocimiento de variaciones patrimoniales.

4.4.4. Impuesto a las ganancias

En esta sección se plasma el criterio que muchos contadores públicos han sostenido[23] para este tipo de entes en razón de las dificultades de interpretación que el método del impuesto a las ganancias diferido plantea a muchos usuarios de los estados financieros.[24]

Se establece que el impuesto a las ganancias se reconocerá sobre la base del impuesto determinado correspondiente al ejercicio, a través del método comúnmente denominado del impuesto a pagar (también denominado método "del efectivo").

Se admite optar por el "método del impuesto a las ganancias por el diferido", aunque este será de aplicación obligatoria para aquellas jurisdicciones donde -antes de la emisión de esta Norma- el uso del método del impuesto a las ganancias por el diferido hubiese sido obligatoria.

VIII - APLICACIÓN DE LA NORMA

En la Sección 5, la RT 41 establece que cuando un EP aplique o deje de aplicar esta norma, deberá hacerlo con efecto retroactivo, salvo que resultare impracticable. En el Glosario se indica que:

> *La aplicación de una norma o un criterio contable será impracticable cuando el ente no pueda hacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para ello. Sobre este criterio, las normas proporcionarán exenciones específicas al aplicar requerimientos particulares*.

IX - COMENTARIOS FINALES

Tras este recorrido un tanto tortuoso por esta nueva normativa para entes pequeños, que nos ha sido vendida como más sencilla y amigable, aguardamos ver el resultado de su aplicación concreta. Dentro del abanico de posibilidades de elección de normativas para la confección de estados contables, una más…Sin comentarios.

X - BIBLIOGRAFÍA

Casal, Armando M.: "Normas contables para entidades de tamaño muy pequeño" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 188 - mayo/2015 - T. XIV - pág. 497.

Casal, Armando M.: "El debido proceso en la emisión de los pronunciamientos y normas profesionales para el contador público" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 169 - octubre/2013 - T. XIV - pág. 1011.

FACPCE : "Resolución Técnica 41. Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños, FACPCE - 2015, en http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1

FACPCE: "Proyecto 32 de RT. Modificación de las resoluciones técnicas 8, 9, 17 y 18 para incorporar las normas contables (en el título de cada una de las páginas figura en lugar de normas contables "contabilidad") para Entes Pequeños - 2013, en http://www.facpce.org.ar/web2011/files/proyectos_rt/p32_rt.pdf

FACPCE: Proyecto 22 de RT. Norma contables profesionales: cuestiones generales de reconocimiento medición - 2011, en http://www.facpce.org.ar/web2011/files/proyectos_rt/proyecto_22.pdf

FACPCE: "Proyecto 22 de RT. Normas contables profesionales: cuestiones generales de reconocimiento y medición" - 2011, en http://www.facpce.org.ar/web2011/files/proyectos_rt/proyecto_22.pdf

Fowler Newton, E.: "Contabilidad Superior" - 7ª - LL - Bs. As. - 2014.

IASB: "Una Guía para Micro Entidades que apliquen la NIIF para las PYMES (2009)" - IFRS Foundation - 2013.

Rodríguez de Ramírez, Ma. del Carmen: "Revalúos de Bienes de Uso: peripecias de las mediciones a valores corrientes en Argentina" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 152 - mayo/2012 - T. XIII - págs. 513/30.

Rodríguez de Ramírez, Ma. del Carmen: "La CNV y la adopción de las NIIF: Análisis de la RG 562/2009" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 130 - julio/2010 - T. XI - págs. 731/50.

Rodríguez de Ramírez, Ma. del Carmen: "La RG (CNV) 576/2010 y las readecuaciones de la RG 562/2009 sobre adopción de las NIIF" - ERREPAR - D&G (Profesional & Empresaria) - N° 135 - diciembre/2010 - T. XI - págs. 1317/27.

Olveira, D.: "Federación de contadores emitirá norma contable para pequeñas empresas, Cronista, 13/3/2015, en http://www.cronista.com/economiapolitica/Federacion-de-contadores-emitira-norma-contable-para-pequenas-empresas-20150313-0036.html (consulta 15/3/2015).

SERPA, J.L.: "Norma contable para entes pequeños (RT 41) - 2015, en http://www.consejo.org.ar/noticias15/rt41_2404.html(consulta 30-04-2015).

XI - ANEXO TRATAMIENTO EN REUNIONES DEL COMITÉ DE CONTABILIDAD DEL CENCyA

Extracto de referencias a la problemática de los entes pequeños en **Actas de las Reuniones del Comité de Contabilidad del CENCyA**, hasta la última publicada a la fecha de elaboración del presente trabajo[25], en la página institucional de la FACPCE.

Fecha reunión	
28/10/2014 http://www.facpce.org.ar/files/actas_cencya/contabilidad28102014.pdf	Entre los 5 puntos tratados: **1. Proyecto de resolución técnica de norma contable para entes pequeños**. Se terminó la revisión y discusión pormenorizada del borrador del proyecto, definiendo los cambios finales de los párrafos. Para ello, se consideraron los comentarios de la Comisión de Redacción y de la Comisión Especial. Se da por terminado el análisis, y pasa a la Comisión de Redacción para introducir los nuevos textos. Se enviará a la Junta de Gobierno y en forma concomitante a la Comisión Especia
22/9/2014 http://www.facpce.org.ar/pdf/contabilidad22092014.pdf	Único punto tratado: **1. Proyecto de resolución técnica de norma contable para entes pequeños.** Se da tratamiento detallado al borrador del proyecto. Se tratan las secciones de Alcance y Normas Generales. Se inicia el tratamiento de la medición inicial y periódica de activos. Se discute largamente el tratamiento de créditos en relación con los componentes financieros para este tipo de entes. Se continuará con el tratamiento del proyecto en próxima reunión
29/7/2014 http://www.facpce.org.ar/pdf/contabilidad29072014.pdf	Entre los 11 puntos tratados: **1. Proyecto de resolución técnica de norma contable para entes pequeños** Se informa al CENCyA el avance por el comité de redacción. Se estima que en la próxima reunión se comenzará con el tratamiento del proyecto redactado.
23/6/2014 http://www.facpce.org.ar/files/actas_cencya/contabilidad23062014.pdf	Entre los 11 puntos tratados: **1. Proyecto de resolución técnica de norma contable para entes pequeños**. Se informa que la comisión de redacción ha avanzado con la redacción de los distintos rubros de Activo y Pasivo. Actualmente se está analizando el Anexo (Glosario y conceptos) de activos y pasivos. En la próxima reunión se analizará patrimonio y resultados.
27/5/2014 http://www.facpce.org.ar/files/actas_cencya/contabilidad27052014.pdf	Único punto tratado: **1. P 32 RT - Modificación de la RT 17** Durante la reunión se da tratamiento a las observaciones recibidas al Proyecto 32 durante el período de consulta. Se realizan adecuaciones formales. Se hace notar que existen comentarios y observaciones relacionadas con decisiones de Junta de Gobierno que no pueden ser alteradas por el CENCyA, por lo que no se pueden aceptar esas opiniones. Se informa también que no se han aceptado aquellos cambios que estaban relacionados con modificaciones a la actual RT 17, ya que no son objeto del proyecto
24/4/2014 http://www.facpce.org.ar/files/actas_cencya/contabilidad24042014.pdf	Entre los 7 puntos tratados (se omite el 1): **2. Proyecto de resolución técnica de norma contable para entes pequeños.** Se informa que la Junta de Gobierno ha decidido separar en dos grupos de entes de acuerdo al monto de facturación. Un primer tramo abarcaría a entes que facturan hasta 15 millones de pesos y el otro que estaría entre 15 y 85 millones. Las principales simplificaciones tendrán que ver con el método del impuesto diferido que no será obligatorio y con la segregación de componentes financieros. Se trabajará en la redacción para tener el proyecto listo hacia fin de año. Proyecto de RT 32 Modificación de las RT 8, 9, 17 y 18 para incorporar las normas contables para entes pequeños. Se comienza a trabajar con el resumen de observaciones recibidas durante el período de consulta. (el P 32 fue aprobado el 22/11/2013 por la Junta de la FACPCE y había sido aprobado por CENCyA en su reunión del 17/10/2013).
20/3/2014 http://www.facpce.org.ar/web2011/files/actas_cencya/contabilidad_02_20032014.pdf	Entre los 7 puntos tratados: **1. Proyecto de resolución técnica de norma contable para entes pequeños**

	Se informa que la Junta de Gobierno (JG) definirá el enfoque de ente pequeño que utilizará esta futura norma, mientras que la comisión redactora avanza con la propuesta de redacción. Se realiza un debate sobre aplicación práctica de la dispensa que permite la falta de segregación de componentes financieros.
13/2/2014 http://www.facpce.org.ar/web2011/files/actas_cencya/contabilidad130214.pdf	Entre los 7 puntos tratados: **Proyecto de resolución técnica de norma contable para entes pequeños. Avance comisión redacción. Avances comisión Consejos.** Se informa que la Comisión Especial creada por la JG está trabajando en la definición del alcance y parametrización de la nueva norma profesional para entes pequeños. Considerando el informe con estadísticas enviadas de los Consejos Profesionales, se ha analizado que parámetro de ingresos inferiores 15 millones a diciembre de 2014 podría ser un límite razonable para presentar Junta de Gobierno para incluir todas las dispensas para estos entes. En el segundo tramo se incluirían empresas entre 15 y 85 millones de ingresos, con menores dispensas.
5/12/2013 http://www.facpce.org.ar/web2011/files/actas_cencya/contabilidad051213.pdf	Entre los 4 puntos tratados: **1. Proyecto de Resolución Técnica de norma contable para entes pequeños. Informe decisiones Junta de Gobierno. Avance comisión redacción**. Se informa que si bien en la reunión de la Junta de Gobierno se transmitió la postura del CENCyA respecto de la parametrización cualitativa y cuantitativa de los Epeq, los miembros de la Junta consideraron que el monto de 50 millones era un tema ya resuelto. No obstante, la comisión de los Consejos Profesionales creada en la Junta analizará distintos aspectos de este proyecto, pudiendo presentar alternativas a esta última postura. Se presentan estadísticas sobre el total de ingresos de las empresas que han presentado balance en el CPCE CABA en base a informe del sector legalizaciones. Del informe se destaca que el 84% de las empresas está por debajo de la facturación de 10 millones de pesos y que el 97% de las empresas estaría por debajo de los 80 millones. Se informa que ha comenzado a reunirse la subcomisión de redacción del borrador de la futura norma y en dos reuniones se fue avanzando en sus lineamientos
7/11/2013 http://www.facpce.org.ar/web2011/files/actas_cencya/contabilidad_071113.pdf	De los 6 puntos tratados: **1. Indicadores para calificar como Entes Pequeños. Tratamiento.** Durante varias horas se producen los intercambios y opiniones respecto de los indicadores a tener en cuenta para calificar como Entes Pequeños para presentar una propuesta ante la Mesa Directiva de la FACPCE para su consideración en el proyecto de la futura norma para este tipo de entes. Se consensuan opiniones y se tratará la propuesta definitiva.
17/10/2013 http://www.facpce.org.ar/web2011/files/actas_cencya/contabilidad171013.pdf	De los 4 puntos tratados: **1. Resolución técnica 17 modificada. P 32 de resolución técnica. Tratamiento.** Se informa que la JG ha decidido archivar el Proyecto 22 y encomendar al Consejo Emisor la elaboración de un Proyecto de RT que incorpore las dispensas para Epeq actuales al texto de la RT 17, se eliminen las referencias cruzadas y se simplifique la redacción de algunas secciones. Respecto de la definición de Ente Pequeño, los miembros del Comité concluyen que solo un parámetro de ingresos no es adecuado para su categorización. Se solicitará a los miembros diferentes alternativas al respecto para presentar a la JG. Se comienza tratamiento del proyecto de modificación de la RT 17 que será enviado a la Junta de Gobierno como P 32 RT. Se analizan las propuestas. Se sugieren modificaciones y se aprueba para su presentación. Se analiza también el manual. Al no haber consenso, se propondrán diversas alternativas a la JG.
21/8/2013 http://www.facpce.org.ar/web2011/files/actas_cencya/contabilidad_210813.pdf	Dentro de los 5 puntos tratados: **1. Proyecto 22 RT (Normas Contables Profesionales: Cuestiones generales de reconocimiento y medición). Decisiones reunión de presidentes. Agosto 201**3 Se informa que se remitirá a la próxima Junta de Gobierno la propuesta de archivo del Proyecto 22 y la elaboración de un proyecto de modificación de la RT 17 con un texto simplificado, inclusión de las dispensas en su cuerpo principal y generación de

	un glosario para evitar la referencia cruzada entre secciones. Se designará una comisión especial para el tratamiento urgente de estos puntos y su presentación en la próxima reunión.
11/4/2013 http://www.facpce.org.ar/web2011/files/actas_cencya/contabilidad_110413.pdf	Dentro de los 5 puntos tratados: **1 .P22 RT (Cuestiones generales de reconocimiento y medición). Informe. Se presentará a Mesa Directiva la RT 17 simplificada y la sección D del P 22 RT**. En base a lo que decida la Mesa Directiva, podría convocarse a reunión de presidentes de Consejos Profesionales en el próximo mes. La RT 17 simplificada incluye: * El Anexo A de la RT 17 - Modalidad de aplicación para los entes pequeños.* La R. (JG) 360/2007 (Normas opcionales transitorias para la aplicación de la RT 17 y RT 18 en los Entes Pequeños).* El pedido de Junta de Gobierno incluido en el Acta de la Junta de Gobierno de San Martin de los Andes en 2011 sobre temas que se habían acordado se incluyeran en futura norma. Teniendo en cuenta lo mencionado, se ha modificado el alcance de la RT 17, se agregó un Anexo explicando todos los temas que son tratados en otras normas, y se ha previsto también un Manual explicando el criterio de medición de los principales rubros.

Notas:

(1) Actualmente en proceso de revisión para considerar la experiencia en su aplicación por millones de empresas de más de 80 países adoptantes.

(2) Para su análisis particular remitimos al artículo de Casal (2015)

(3) Este es el caso de Serpa (2015) que manifiesta que la misma constituye "un importante logro profesional que se espera sea de aplicación para aproximadamente el 90% de las entidades al elaborar estados contables, facilitando su confección y auditoría, todo ello cubriendo las expectativas de información necesaria para los usuarios de esos estados contables"

(4) En el parágrafo introductorio IN3, la Guía para micro entidades consigna:

> Esta Guía no cubre micro entidades que preparen estados financieros únicamente por motivos fiscales o para cumplir con legislaciones locales (a menos que estas requieran que las micro entidades utilicen la NIIF para las PYMES). Sin embargo, las micro entidades pueden encontrar que esta Guía es útil para preparar dichos estados financieros

(5) **Art. 2 -** Los sujetos a que se refiere el artículo 1 deberán presentar a esta Administración Federal, además de los estados financieros confeccionados conforme a lo dispuesto por la RT (FACPCE) 26 y su modificatoria (FACPCE) 29, los elementos que se detallan a continuación:

> a) Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultados, confeccionados de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes para los sujetos no alcanzados por las disposiciones de la citada resolución técnica.
>
> b) Informe Profesional en el cual se detallarán las diferencias que surjan de la aplicación de métodos de medición, valuación y/o exposición distintos a aquellos a los que deben ajustarse los sujetos no alcanzados por las normas referidas en el inciso precedente, describiendo los motivos que originan tales diferencias

Los mencionados elementos deberán estar suscriptos por el representante legal, por el órgano de fiscalización de la entidad, en su caso, y por contador público independiente, con firma autenticada por el Consejo Profesional o entidad en la que se encuentre matriculado. La presentación deberá efectuarse en la forma y los plazos previstos en los arts. 4 y 6 de la RG 3077 y su complementaria

Art. 3 - Las Pequeñas y Medianas Empresas (3.1.) que apliquen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la confección de sus estados financieros, podrán optar -en sustitución de la presentación de los elementos previstos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 2 - por incluir una nota a los estados financieros, en la que se detalle el resultado final del ejercicio y los importes totales del Activo, Pasivo y Patrimonio Neto, determinados conforme a las normas contables profesionales vigentes para los sujetos no alcanzados por las disposiciones de la RT (FACPCE) 26 y su modif. (FACPCE) 29

Los papeles de trabajo utilizados para elaborar la información contenida en la referida nota a los estados financieros, deberán conservarse y encontrarse a disposición del personal fiscalizador de este Organismo.

La nota aclaratoria (3.1.) establece que se consideran PYMES "Aquellas que califiquen como tales según lo dispuesto por la Subsecretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional (SEPYME) o de acuerdo con la definición amplia de PYMES establecida por el art. 36 del Cap. VI - Oferta Pública Primaria de las normas (NT 2001 y modif.), que coticen sus acciones y/u obligaciones negociables bajo el régimen simplificado normado en los arts. 23 a 39 del citado Cap. VI de las normas (N.T. 2001).

(6) El Proyecto 22 de RT. Normas contables profesionales: cuestiones generales de reconocimiento y medición(aprobado el 1/4/2011) proponía una nueva estructura normativa con la derogación de la RT 17 y de las resoluciones de la JG sobre entes pequeños (la 360/2007 y 395/2011), así como de la Interpretación 4 y modificaciones a la RT 8 (simplificando el método indirecto, al permitir que se exponga en una sola línea el flujo neto de efectivo proveniente de actividades operativas (obtenido por diferencia entre la variación neta de efectivo y equivalentes y los importes de las variaciones generadas por actividades de inversión, de financiación y, si se expusieran por separado, los resultados financieros y por tenencia generados por el efectivo y sus equivalentes)

Por su parte, entre los considerandos del Proyecto 32 de RT se consignaba:

> d) Que en reunión de presidentes de los Consejos Profesionales del mes de agosto de 2013 se planteó como curso de acción: a) el rechazo del P 22 RT por no cumplir con los objetivos planteados en los considerandos, b) encargar al CENCyA la elaboración de un Proyecto de RT partiendo de la RT 17 para incorporar las normas contables para entes pequeños en forma transitoria, c) encargar al CENCyA que sobre la base del nuevo PRT se elabore un Manual de aplicación de las normas contables para entes pequeños, d) establecer los objetivos de una futura norma contable, exclusivamente para

entes pequeños, e) solicitar al CENCyA que a partir de esa definición de objetivos elabore un nuevo PRT para entes pequeños en el plazo de un año

(7) en http://www.cronista.com/economiapolitica/Federacion-de-contadores-emitira-norma-contable-para-pequenas-empresas-20150313-0036.html

(8) Las condiciones que establece el Anexo para los que denomina EPEQ (nótese que la RT 41 abrevia como EP) son que:

a) no haga oferta pública de sus acciones o títulos de deuda, excluyendo a las PYMES comprendidas en el registro del decreto 1087/1993;

b) **no supere un nivel de $ 6.000.000** (base pesos de diciembre de 2001) de ingresos por ventas en el ejercicio anual; este monto se determina considerando la cifra de ventas netas incluidas en el estado de resultados correspondiente al ejercicio; y

c) no se trate de una sociedad controlante o controlada por otra sociedad no incluida en los incisos anteriores

(9) La R. (FACPCE) 360 del 21/9/2007 establecía ciertas dispensas para las EPEQ entre las que se encontraban la no aplicación del método de impuesto diferido y algunas excepciones con relación a la segregación de componentes financieros implícitos

(10) En el Glosario se definen como "estados contables" a los "informes contables de propósitos generales preparados para su difusión externa". Nótese que se mantiene la denominación "contable" aunque se hace referencia similar a la NIIF para las PYMES que hablan de "estados financieros con propósito de información general para usuarios externos". Se trata de la misma conceptualización del nuevo Marco Conceptual del IASB (2010). La RT 17, en tanto, se refiere a "informes contables preparados para su difusión externa", sin hacer mención a su "propósito general"

(11) Si se superara el importe mencionado en el inciso c) durante el ejercicio anual, y correspondiera aplicar en el siguiente ejercicio otros criterios de reconocimiento y medición, ello se deberá informar en nota a los estados contables

(12) Es importante, en un contexto como el argentino, haber previsto esta reexpresión que podría actuar en forma automática

(13) Resulta que el párr. de alcance de la RT 17 establece que se aplican a la preparación de estados contables para cualquier ente emisor salvo en casos en que se indique expresamente lo contrario (lo que sucede, por ejemplo, para aquellos entes comprendidos en la RT 26) o que "no cumplen con la condición de empresa en marcha", cuestión que también la propia RT 41 reconoce como inhabilitante para su aplicación. La nota 1 al pie ubicada al final del título de la RT 17 (agregada por la RT 27/2009) señala "Las presentes normas son aplicables a todos los estados contables para ser presentados a terceros, excepto los que emitan aquellos entes que, en forma obligatoria u opcional, apliquen las normas de la segunda parte de la RT 26" que establece las entidades obligadas a aplicar las NIIFS plenas y permite la opción de aplicar la NIIF para PYMES (según la modif., RT 29)

(14) En el Anexo I de la RT 41 se indica sobre el concepto de Devengado que "los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se producen los ingresos y egresos de fondos relacionados". En tanto, la RT 17, se refiere a "devengamiento" en iguales términos en el punto 2.2 dentro de las Normas generales. En cuanto al concepto de "empresa en marcha", la RT 17, en el punto b) del Alcance, señala que la norma no resulta aplicable a los entes que no cumplen tal condición que define entre paréntesis en los mismos términos que lo hace la RT 41 en el Anexo I: "empresa que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible"

(15) El Marco actual de IASB mantiene solo la última como hipótesis, en tanto hace referencia al devengo, en el Cap. 1 sobre el Objetivo de la Información financiera con propósito general, dentro de la sección referida a las Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores y los cambios en estos de la entidad que informa, en OB17 "Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)"

(16) Las características del entorno económico del país que deben evaluarse para determinarlo se incluyen en el Anexo I y son las mismas que se consignan en la RT 17. En el párrafo final -que asume la respuesta 3 de la interpretación (FACPCE) 8/2014 que privilegia la pauta cuantitativa por sobre las de comportamiento de los actores económicos- se indica que "para favorecer la consistencia en la evaluación de estas características entre distintas entidades, se establece como indicador clave y condición necesaria para reexpresar las cifras de los estados contables, la utilización de la pauta cuantitativa contenida en el inciso a)", que es la de que la tasa de inflación acumulada en tres años según el IPIM alcance o sobrepase el 100%

(17) Es decir, de sus efectos patrimoniales

(18) Se aclara en nota al pie que este es el caso de anticipos de terceros a detraer de sumas mayores a cobrar, como es el caso de los anticipos de clientes que no fijen precio

(19) En el Anexo I se define mercado activo como aquél "en que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha

(20) Para las que lo hagan, el Anexo II remite a las Secciones 4.4 y 5.9 de la RT 17 y a la Sección 1 de la RT 21 que trata sobre Medición Contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa

(21) Al igual que en la última parte de la Sección 5.9 de la RT 17, se ejemplifica como prueba en contrario una decisión de la asamblea de distribución de dividendos tomada sobre la base de la existencia de una política habitual de distribución de dividendos

(22) Los aportes que no cumplan todas las condiciones mencionadas se reconocen como pasivo

(23) Cabe señalar que no existen investigaciones empíricas que fundamenten esta posición

(24) Ha habido muchas idas y vueltas con relación al tema, lo que puede verse puntualmente en la R. (FACPCE) 360/2007 - que mantiene las normas establecidas por la R. 282/2003 para EPEQ cuya vigencia expiraba en los ejercicios que se iniciaban a partir de 1/1/2008- en la que se dispone en la sección 1.a del Anexo "No aplicar la sección 5.19.6.3 (impuesto a las ganancias: impuesto diferido) y 5.19.6.4. (Impuesto a las ganancias: impuesto determinado) de la segunda parte de la RT 17

(25) 30/4/2015