



Este trabajo sobre la RT 38 de la FACPCE es un “complemento” de mi libro:

Resoluciones Técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura, La Ley, 2013.

Puede accederse a él sin cargo desde a <http://www.fowlernewton.com.ar>, hoja “Libros”.

Lo he estructurado y escrito como si formase parte de la obra citada y siguiendo los criterios explicados en las páginas 7-10 de ella. En consecuencia, el lector encontrará transcripciones de párrafos de de la RT 38 y (enmarcados) comentarios sobre ellos.

Para su elaboración, he considerado “texto oficial” de la RT 38 (que la FACPCE todavía no publicó en papel), al contenido en el archivo PDF de 29.198 bytes que a la fecha puede bajarse desde el sitio de esa organización¹.

Buenos Aires, 2 de diciembre de 2013.

Enrique Fowler Newton

¹ http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt_38.pdf.

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 38

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: MODIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26 – "ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) DEL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB) Y DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES ("NIIF PARA LAS PYMES")

La RT 38 no introduce cambios sustanciales al texto de la RT 26 (modificado por la 29) que transcribimos y comentamos en las páginas 697-727. Solamente:

a) reemplaza referencias a párrafos específicos de las NIIF y de la "NIIF para las PYMES" (*NPLP*) por referencias conceptuales, lo que evita la necesidad de corregirlas cuando un párrafo contenido en esos pronunciamientos cambia de lugar dentro de ellos o recibe un nuevo número;

b) corrige dos errores de referencia a secciones específicas de la segunda parte de la RT 26.

La FACPCE sugirió que los CPCE adopten la RT 38 con vigencia desde la fecha de su aprobación por la Junta de Gobierno (21 de junio de 2013).

Según lo indicado en el capítulo introductorio de este libro, cualquier RT o interpretación a las normas profesionales se incorpora efectivamente a las normas profesionales de una jurisdicción cuando el correspondiente CPCE lo decide.

PRIMERA PARTE

VISTO:

El Proyecto N° 29 de Resolución Técnica (P 29 RT) sobre "Modificación de la RT N° 26: Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades ("NIIF para las PYMES"), y

CONSIDERANDO:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Economicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que en marzo de 2009, esta Federación aprobó la Resolución Técnica N° 26 adoptando las NIIF para determinados entes bajo el control de la CNV;
- d) que esa aprobación se encontraba en el marco del plan de adopción de las NIIF, presentado oportunamente a la CNV y aprobado por su Directorio;
- e) que en el mes de diciembre de 2010 esta Federación aprobó la Resolución Técnica N° 29, "Modificación de la Resolución Técnica N° 26: Normas contables profesionales: Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)";
- f) que el IASB ha realizado modificaciones y mejoras a los textos originales de las Normas Internacionales de Información Financiera aprobados por esta Federación, a través de la Resolución Técnica N° 26 y las circulares de adopción de las NIIF;

R

Las NIIF y la NPLP no fueron "aprobadas" sino "adoptadas" por la FACPCE.

- g) que al ponerse en consulta la agenda de trabajo del IASB para los próximos tres años, esta Federación, y también el Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas (GLENIF), han contestado que una necesidad para los países de América Latina, sería la inclusión en un proyecto de mejora, el estudio de agregar el método de la participación como una opción para la medición de inversiones en los estados financieros separados; esto permitiría que los estados financieros separados también puedan elaborarse con las NIIF completas en América Latina;

El 2/12/13, la IASB difundió su borrador ED/2013/10, proponiendo una modificación a la NIC 27 que incorpora la opción referida. Suponemos que la propuesta será aprobada.

Cabe enfatizar que aunque las NIIF sean modificadas en el sentido indicado, la RT 26 debería mantener la exigencia de que una controladora que aplique la NIC 27 utilice en sus estados separados el método de la participación de la NIC 28 para la medición de sus participaciones

en entidades controladas, asociadas y negocios conjuntos, pues:

- a) la NIC 27 modificada mantendría las alternativas de medir esas participaciones al costo o por su valor razonable
 - b) el empleo de esas opciones conduce a la presentación de estados separados que mostrarían cifras distintas de las mostradas en sus estados consolidados en cuanto al patrimonio, al resultado integral y a sus componentes.
- h) que han sido aprobadas las Circulares N° 1, N° 2; N° 3, y N° 4 de Adopción de las NIIF agregando versiones actualizadas de las NIIF;
- i) que como consecuencia de la aprobación de las referidas Circulares de Adopción, queda desactualizada la referencia a determinadas NIIF, en particular en el cuerpo de la Resolución Técnica N° 26;

R En rigor, no cambia la referencia a “determinadas NIIF” sino a componentes específicos de ellas.

- j) que se ha procedido a reemplazar tales referencias por una cita conceptual;

R En rigor, por varias “citas conceptuales”.

- k) que el CENCyA aprobó la propuesta del Proyecto de Resolución Técnica en su reunión del 20 de septiembre de 2012;
- l) que durante el periodo de consulta para el P 29 RT se han recibido sugerencias y comentarios;

No hemos podido encontrar tales observaciones en el sitio de la FACPCE en la Internet. Es posible que nunca se las haya difundido o que se las haya publicado pero luego retirado. En cualquier caso, se trata de una demostración más de la actitud contraria a la transparencia que desde hace años caracteriza a las autoridades de la FACPCE.

- m) que los mismos han sido analizados por el CENCyA modificando los párrafos pertinentes;
- n) que el CENCyA aprobó la propuesta de Resolución Técnica en su reunión del 15 de mayo de 2013.

POR ELLO,

**LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS**

RESUELVE:

Artículo 1º - Aprobar la Resolución Técnica N° 38, "Modificación de la RT 26: Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Peque-

ñas y Medianas Entidades ("NIIF para las PYMES")" contenida en la segunda parte de esta resolución.

Artículo 2º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) el tratamiento de esta resolución técnica de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Catamarca, firmada en la Junta de Gobierno del 27 de septiembre de 2002;

La recomendación transcripta es adecuada, pero de poco vale si la FACPCE admite en silencio que uno de los CPCE con mayor número de matriculados en el país (el de la Provincia de Buenos Aires) incumpla ostensiblemente los compromisos asumidos en el acuerdo denominado "Acta de Catamarca".

Digresión: esta acta fue modificada el 2 de octubre de 2013 mediante por el "Acta de Tucumán"².

b) establecer como fecha de vigencia la de su aprobación por la Junta de Gobierno; y

c) la difusión de esta resolución técnica entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresarios de sus respectivas jurisdicciones;

Artículo 3º - Publicar esta resolución Técnica en la página de Internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales, a la Comisión Nacional de Valores, y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

Como en los casos de otras RT, nos preguntamos: ¿pertinentes a qué?

Resistencia (Provincia del Chaco), 21 de junio de 2013.

SEGUNDA PARTE

R En esta segunda parte de la RT 38, todas las referencias a secciones "de la RT N° 26" deben considerarse hechas a secciones "de la segunda parte de la RT N° 26".

1) Reemplazar la sección 8 de la RT N° 26, por la siguiente:

La sección indicada está precedida por el título:

Aplicación integral de las NIIF o de la "NIIF para las PYMES"

8. Para las entidades que presenten estados financieros consolidados (junto con sus estados financieros individuales) y para aquellas que solamente presenten estados financieros individuales por no ejercer control sobre otras entidades, la aplicación de las NIIF –en forma obligatoria o en forma opcional– o de la "NIIF para las PYMES", debe realizarse en forma inte-

² http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/acta_tucuman.pdf.

gral y sin modificaciones. El texto adoptado incluye el contenido completo de la norma tal cual fue emitida por el IASB, y con el carácter de obligatorio u orientativo que el mismo IASB establezca en cada documento (bases para arribar a las conclusiones, anexos, ejemplos de aplicación y cualquier otro contenido).

El nuevo texto elimina una referencia a la aplicación de la Interpretación SIC 12 que era innecesaria.

La última frase mantiene la redacción que se le dio en la RT 29, por lo que puede provocar confusiones, ya que algunos documentos emitidos por el IASB acompañan a componentes de las NIIF pero no los integran. Normalmente constituyen “material acompañante”:

- a) las “guías de implementación” (no confundir con las “guías de aplicación”, que sí son normativas);
- b) los ejemplos ilustrativos;
- c) los fundamentos de las conclusiones;
- d) en el caso de las NIIF y de la NPLP pero no de las interpretaciones, la lista de los miembros del IASB que votaron su aprobación y las disidencias planteadas a la emisión del pronunciamiento o a aspectos de su contenido

2) Reemplazar la sección 9 de la RT N° 26, por la siguiente:

9. Los estados financieros separados (individuales) de entidades que deban presentar estados financieros consolidados serán elaborados aplicando las NIIF en forma integral, con la excepción del párrafo siguiente.

Independientemente de lo que establecen las NIIF para los estados financieros separados (individuales) de entidades que deban presentar estados financieros consolidados, las inversiones en entidades subsidiarias (sociedades controladas), negocios conjuntos (negocios conjuntos en los que se posee control conjunto o influencia significativa) y entidades asociadas (entidades en las que se posee influencia significativa, no siendo controladas ni sujetas a control conjunto) se contabilizarán utilizando el método de la participación (valor patrimonial proporcional) descrito en las NIIF.

Esta diferencia con las NIIF tiene como propósito lograr que el patrimonio y los resultados correspondientes a la participación controladora que surjan de los estados financieros consolidados presentados juntamente con estados financieros separados (individuales) sean iguales en ambos juegos de estados financieros.

Esto es coherente con lo establecido, para las entidades que no apliquen las NIIF ni la NPLP es la última frase de la sección 2.5.4 de la segunda parte de la RT 21, que indica:

(...) El valor³ del patrimonio neto y del resultado del período de la sociedad controlante a la misma fecha de medición contable deberá ser coincidente en los estados contables individuales y consolidados de la sociedad

³ Aquí, “valor” se refiere a las “medidas contables” (del patrimonio y del resultado del período), aunque éstas no reflejen verdaderos “valores”.

controlante.

No obstante, el objetivo podría no lograrse cuando:

- a) se presentase una situación que, de acuerdo con las NIIF deba tener tratamientos distintos en los estados consolidados y en los separados;
- b) a causa de ello, algunas partidas integren los resultados consolidados pero no los computados en los estados financieros individuales, o viceversa.

Ocurriría, por ejemplo, si una controladora:

- a) *hubiese efectuado a una controlada un préstamo que no planea cobrar y que, de hecho, constituye una extensión de su inversión en la participada;*
- b) *debido a ello, tuviese que aplicar el párrafo 32 de la NIC 21, que establece:*

Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad informante (...), se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de la entidad informante, o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, lo que resultare apropiado. En los estados financieros que incluyen al negocio en el extranjero y a la entidad informante (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero es una controlada), tales diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral, y se reclasificarán (...) a resultados cuando se realice la disposición del negocio en el extranjero (...).

En este caso, los estados consolidados e individuales de la controladora mostrarán las mismas medidas del patrimonio y lo propio ocurrirá con el resultado integral, pero no existirá la misma coincidencia respecto de las cifras informadas en concepto de resultado del período y otro resultado integral del mismo.

En aquellos casos en que las inversiones mencionadas, se clasifiquen como mantenidas para la venta (o se incluyan en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta) serán contabilizadas de acuerdo con lo que establezcan las NIIF para los activos no corrientes mantenidos para la venta.

La expresión “activos no corrientes mantenidos para la venta” debe interpretarse de la manera prevista en la NIIF 5, por lo que puede abarcar activos que no califiquen como “no corrientes”.

"NIIF para las PYMES"

Los estados financieros separados (individuales) de entidades que deban presentar estados financieros consolidados serán elaborados aplicando la "NIIF para las PYMES" en forma integral, con la excepción del párrafo siguiente:

En los estados financieros separados (individuales) de entidades que deban presentar estados financieros consolidados, las inversiones en entidades subsidiarias (sociedades controladas), negocios conjuntos (negocios conjuntos en los que se posee control conjunto o influencia significativa) y entidades asociadas (entidades en las que se posee influencia significativa, no siendo controladas ni sujetas a control conjunto) se contabilizarán utilizando el

método de la participación (valor patrimonial proporcional) descrito en la "NIIF para las PYMES".

También en este caso se busca que las medidas asignadas al patrimonio y al resultado del período en los estados consolidados coincidan con los presentados en los estados separados de la controladora.

3) Reemplazar la sección 13 de la RT N° 26, por la siguiente:

13. La transición desde las normas contables anteriores a:

- a) las NIIF: deberá realizarse de acuerdo con lo que establecen las NIIF para su adopción por primera vez y las secciones 15 a 18 de la segunda parte de esta resolución técnica;
- b) la "NIIF para las PYMES": deberá realizarse de acuerdo con la "NIIF para las PYMES" y las secciones 19 y 20 de la segunda parte de esta resolución técnica.

Con este cambio se corrigen dos errores materiales de referencias que contenía el texto anterior de la RT 26 (el aprobado mediante la RT 29).

4) Reemplazar la sección 15 de la RT N° 26, por la siguiente:

15. Los estados financieros intermedios correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF y su información comparativa se prepararan aplicando íntegramente lo que establecen las NIIF para la información financiera intermedia. Los estados financieros anuales correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF son los establecidos por las NIIF. En el caso del estado de situación financiera se presentara en tres columnas: al cierre del ejercicio corriente, al cierre del ejercicio anterior y a la fecha de transición a las NIIF (Estado de situación financiera de apertura).

La norma contenida en la última frase está prevista también en la NIIF 1 y en el párrafo 10, inciso (f) de la NIC 1.

5) Reemplazar la sección 17 de la RT N° 26, por la siguiente:

17. Las entidades que tienen la opción de aplicar las NIIF (sección 5), cuando lo hagan, prepararan los estados financieros intermedios correspondientes al primer ejercicio de aplicación de las NIIF, y su información comparativa, aplicando íntegramente lo que establecen las NIIF para la información financiera intermedia.

6) Reemplazar la sección 19 de la RT N° 26, por la siguiente:

19. Las entidades que tienen la opción de aplicar la "NIIF para las PYMES" (de acuerdo con la sección 5b de esta resolución técnica), cuando lo hagan, prepararan los estados financieros anuales correspondientes al ejercicio en que se aplique por primera vez la "NIIF para las PYMES" de acuerdo con lo que establece esa norma. Dado que la "NIIF para las PYMES" no requiere la presentación de información a fecha intermedia, la entidad que la aplique y

que opte por presentar información a fecha intermedia describirá los criterios para su preparación y presentación (de acuerdo con lo establecido en dicha norma).

La preparación de estados financieros intermedios por parte de una entidad que aplique la NPLP debería ser infrecuente en la Argentina, porque:

- a) en nuestro país, los estados intermedios suelen ser presentados por entidades con obligación pública de rendir cuenta, por así requerirlo disposiciones de los correspondientes organismos de control;
- b) la sección 1 de la NPLP indica que ésta no debe ser aplicada por ese tipo de entidades.

En el raro caso de que una entidad sin obligación pública de rendir cuenta aplicase la NPLP y presentase estados intermedios, lo más razonable sería que los preparase utilizando ese mismo juego de NC.

7) Reemplazar la sección 20 de la RT N° 26, por la siguiente:

20. Las entidades que tienen la opción de aplicar la "NIIF para las PYMES" (sección 5b de esta Resolución Técnica), cuando lo hagan, explicarán cómo ha afectado la transición desde la información financiera anterior hacia los estados financieros preparados de acuerdo con la "NIIF para las PYMES" –a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo–, de acuerdo con la "NIIF para las PYMES". Dado que la "NIIF para las PYMES" no requiere la presentación de información a fecha intermedia, las entidades que opten por aplicar la "NIIF para las PYMES" y que también opten por presentar información a fecha intermedia, describirán como ha afectado, a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad, la transición a la aplicación de la "NIIF para las PYMES" (de acuerdo con lo establecido en dicha norma).