



Este trabajo sobre la RT 40 de la FACPCE:

a) es un “complemento” de mi libro:

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

b) puede bajarse sin cargo desde

http://www.fowlernewton.com.ar/libros/rt1_complementos.html

Lo he estructurado y escrito como si formase parte de la obra citada y siguiendo los criterios explicados en sus páginas 7-10. En consecuencia, el lector encontrará transcripciones de párrafos de la RT 40 y (enmarcados) comentarios sobre ellos.

Para su elaboración, he considerado “texto oficial” de la RT 40 (que la FACPCE todavía no publicó en papel), al contenido en un archivo PDF de 37.635 bytes que:

- a) fue publicado el 14/08/14 (cuarenta y ocho días después de la aprobación de la RT);
- b) es un “texto ordenado” que considera las modificaciones a la RT 40 hechas mediante la resolución MD 765/14, del 7/08/14;
- c) a la fecha podía bajarse desde el sitio de esa organización en la Internet¹.

Como la modificación introducida por la MD corrige un error evidente de la RT 40 original (que comentaremos al final de este artículo), es de esperar que sea convalidada por la próxima JG de la FACPCE.

Buenos Aires, 16 de agosto de 2014.

Enrique Fowler Newton

¹ http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/RT%2040.pdf

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 40¹

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: MODIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES TÉCNICAS N° 9 Y 11

La RT 40 propone cambios a las RT 9 y 11 que afectan:

- a) las definiciones de algunos rubros del estado de situación patrimonial; y
- b) los requerimientos de información complementaria sobre los bienes de uso y las propiedades de inversión.

La FACPCE los propuso por las razones explicadas en los considerandos d), e) y f) de la primera parte de la RT y sugirió su adopción con vigencia desde la fecha de su aprobación por la Junta de Gobierno (27/06/14).

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° 31 de resolución técnica sobre “Normas contables profesionales: modificación de las resoluciones técnicas N° 9 y 11”.

Y CONSIDERANDO:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional.

¹ Modificada por la Resolución MD 765/14 de fecha 8 de agosto 2014.

- 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 los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las veinticuatro jurisdicciones han suscripto la denominada “Acta de Tucumán”, en la que exteriorizaron explícitamente su compromiso de sancionar, sin modificaciones, las normas técnicas profesionales aprobadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE.
- d) Que la FACPCE aprobó la resolución técnica N° 31 “Normas contables profesionales: modificación de las resoluciones técnicas N° 9, 11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos”.

Transcribimos y (en su caso) comentamos los considerandos de la RT en las páginas 745-748 de este libro. Las reglas modificadas por ella aparecen insertadas en los lugares correspondientes de las RT 9, 11, 16 y 17,

- e) Que la incorporación del modelo de revaluación generó la discusión del tratamiento contable para las propiedades de inversión y ciertos activos no corrientes destinados a la venta.

La discusión indicada se produjo después de la emisión del proyecto que culminó con la emisión de la RT 31 y antes de la sanción de ésta, que incorporó dicho “modelo”. Esto es, la referida discusión no es una consecuencia de la “incorporación del modelo de revaluación”, como se afirma en el considerando.

- f) Que las nuevas normas generan la necesidad de adecuar otras normas, especialmente sobre presentación e información complementaria.

La RT 40 solamente prevé adecuaciones relacionadas con cuestiones de exposición, que a nuestro juicio deberían haberse dispuesto en la 31.

- g) Que la Junta de Gobierno de esta Federación aprobó el Proyecto N° 31 de Resolución Técnica en su reunión del 22 de noviembre de 2013.
- h) Que durante el período de consulta para el Proyecto N° 31 de Resolución Técnica se han recibido sugerencias y comentarios.

No hemos podido encontrarlos en el sitio de la FACPCE en la Internet, a pesar de esta publicación está prevista en el reglamento del CENCYA. Es posible que nunca se los haya publicado o que se lo haya hecho por un lapso breve. En cualquier caso, se trata de una demostración más del desprecio por la transparencia que desde hace años exhiben las autoridades de la FACPCE.

- i) Que los mismos han sido analizados por el CENCyA, aceptando muchas de las recomendaciones y modificando, en su caso, los párrafos pertinentes.
- j) Que el CENCyA aprobó la propuesta de resolución técnica en su reunión del 22 de mayo de 2014.

POR ELLO,

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

RESUELVE:

Artículo 1º – Aprobar la Resolución Técnica N° 40 – “Normas Contables Profesionales: modificación de las resoluciones técnicas N° 9 y N° 11” contenida en la segunda parte de esta resolución.

El “texto oficial” que consideramos (el publicado el 18/08/14) no incluye ningún artículo 2º. Suponemos que es un problema de numeración, pues el articulado de la primera parte de la RT no parece omitir nada esencial.

Artículo 3º – 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 Tucumán, firmada el 3 de octubre de 2013;

Es una recomendación adecuada, pero de poco vale formularla 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 abiertamente los compromisos asumidos en el “Acta de Catamarca” y repetidos en el “Acta de Tucumán”.

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, los organismos de control, educativos y todo otro grupo de interés de sus respectivas jurisdicciones;

R Entendemos que:

a) “organismos de control” refiere a los entes gubernamentales con facultades de regulación o de supervisión sobre determinados emisores de estados financieros (como la CNV, la IGJ, el BCRA o la SSN);

b) la expresión “grupos de interés” ha sido empleada con el significado que en inglés se da a la palabra “stakeholders”, que en realidad no se refiere a grupos que suscitan el interés de otras personas sino –en relación con cada entidad individualmente considerada– al conjunto de personas que deberían estar interesados en su información financiera.

Nos parece adecuado que la FACPCE sugiera la incorporación de los “grupos de interés” entre los receptores de un pronunciamiento técnico. Por supuesto, habrá que esperar un tiempo para saber si la sugerencia es aceptada por los CPCE y si su ejecución es efectiva.

Artículo 4º - Publicar la resolución técnica en la página de internet de esta Federación, comunicarla a los consejos profesionales y a los organismos nacionales pertinentes.

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

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 27 de junio de 2014

SEGUNDA PARTE

1. Reemplazar la sección A.6 (Propiedades de inversión) del capítulo III (Estado de situación patrimonial) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9, con el siguiente texto:

A.6. Propiedades de Inversión

Son los bienes inmuebles (terrenos y/o construcciones) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente.

Con respecto al texto anterior, se reemplaza la palabra “edificios” por “construcciones”.

Se mantiene, por lo tanto, el criterio de que los activos entregados en arrendamiento deben clasificarse diferentemente según que sean muebles o inmuebles, lo que no nos parece de fácil justificación. Sería más coherente (opinamos) el empleo de un rubro denominado “activos entregados en arrendamientos de operación”, que incluya tanto a los muebles como a los inmuebles que se encuentren en esa situación.

2. Incorporar en la sección A “Composición y evolución de los rubros” del capítulo VI – Información complementaria, de la segunda parte de la resolución técnica N° 9, el apartado A.4 siguiente:

A.4. Propiedades de inversión

Naturaleza, saldos iniciales, adiciones, medición a VNR (de corresponder), bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recuperos de ellas, ajustes y saldos finales de los grupos de activos que integran el rubro, separadamente para los valores originales y la depreciación acumulada.

Es información similar a la que se requiere para los “bienes de uso” (RT 9, segunda parte, capítulo VI, apartado A.3).

R

Se entiende que:

- a) los “saldos iniciales” son los correspondientes al cierre del ejercicio anterior;
- b) la expresión “medición a VNR” se refiere a los cambios de medidas contables (ganancias o pérdidas) resultantes de esa medición;
- c) la palabra “recuperos” se emplea con el significado de “recuperaciones”;
- d) la referencia a los “valores originales” debe considerarse hecha a las medidas contables iniciales de los activos clasificados en este rubro.

No entendemos por qué se incluye la aclaración “de corresponder” para la “medición a VNR” y no para otros conceptos como adiciones, bajas, depreciaciones, desvalorizaciones o reversiones de éstas.

Dentro de cada uno de los grupos de activos, se individualizarán los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros.

En rigor, lo que un arrendatario obtiene en un arrendamiento es un derecho de uso, pero en caso de activarse éste resulta práctico tratarlo del mismo modo que si el bien arrendado hubiera sido comprado.

3. Renumerar las secciones A.4 a A.15 del acápite A “Composición y evolución de los rubros” del capítulo VI – Información complementaria, de la segunda parte de la Resolución Técnica Nº 9, como sigue:

- A.5. Inversiones permanentes
- A.6. Bienes de disponibilidad restringida
- A.7. Activos intangibles
- A.8. Provisiones
- A.9. Dividendos acumulativos impagos
- A.10. Costo de los bienes vendidos y servicios prestados
- A.11. Realización de diferentes actividades
- A.12. Otros resultados ordinarios
- A.13. Resultados extraordinarios
- A.14. Composición de los rubros del estado de flujo de efectivo
- A.15. Unificación de intereses
- A.16. Llave de negocio

Es una consecuencia de la incorporación del nuevo apartado A.4.

4. Reemplazar el texto de la nueva sección A.5. “Inversiones permanentes” del acápite A “Composición y evolución de los rubros” del capítulo VI – Información complementaria, de la segunda parte de la resolución técnica Nº 9, como sigue:

A.5. Inversiones permanentes

Participaciones permanentes en otros entes con indicación de su denominación, su actividad, los porcentajes de participación en el capital y en los votos posibles y en la medición contable de las inversiones. Inversiones en otros activos, con indicación de sus características e importes contables.

Respecto del texto anterior:

a) se mejora la redacción de la primera frase al evitar el empleo de la expresión “valuación con-

table”, que es inapropiada cuando la medición contable del activo no representa un “valor”;
b) se agrega una segunda frase, que requiere información sobre inversiones no cubiertas por la primera.

5. Incorporar en la sección C “Cuestiones diversas” del capítulo VI – Información complementaria, de la segunda parte de la Resolución Técnica Nº 9 el apartado C.10 siguiente:

C.10. Propiedades de inversión

En los casos de medición de propiedades de inversión sobre la base del valor neto de realización, se expondrá como información complementaria la siguiente:

- a) enunciación de las fechas a la cuales se practicó la medición de cada una de las propiedades de inversión;
- b) explicación detallada en el caso en que no se haya podido reconocer una ganancia por la medición a su valor neto de realización (siendo una medición superior a la medición anterior), debido a que no existió un mercado efectivo para la negociación de los bienes o su valor neto de realización no pudo determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares;
- c) indicación acerca de si la medición se ha practicado con personal propio o si se han utilizado los servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad;
- d) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor neto de realización de las propiedades de inversión;
- e) manifestación acerca de la medida en que el valor neto de realización de las propiedades de inversión fue determinado por referencia a precios observables en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes, o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;
- f) información respecto de los importes que hayan sido reconocidos en resultados producto de la medición a valor neto de realización o por el consumo de las propiedades de inversión.

Son requerimientos nuevos. Los consideramos razonables en el contexto de las normas para la medición contable de las propiedades de la inversión que contiene el texto actual de la RT 17 (modificada por la 31).

6. Incorporar en el activo no corriente del modelo de estado de situación patrimonial incluido en el Anexo Modelo de Estados Contables de la segunda parte de la resolución Técnica Nº 9, el rubro “Propiedades de inversión (Nota ...)” debajo del rubro “Bienes de uso (anexo... y nota ...)”.

En este libro, dicho modelo aparece en la página 156.

7. En relación con los “Ajustes para arribar al flujo neto de efectivo proveniente de las actividades operativas”, del modelo de estado de flujo de efectivo (método indirecto), in-

cluido en el Anexo Modelo de Estados Contables de la segunda parte de la Resolución Técnica Nº 9, lo siguiente:

En este libro, el modelo referido aparece en la página 159.

R En sus pronunciamientos técnicos, la FACPCE suele emplear la palabra “operativas” con el significado de “relativas a las operaciones”, no receptado por el DRAE.

- a) incorporar un renglón con el “resultado por medición a valor neto de realización de las propiedades de inversión”;
- b) cambiar el renglón que indica “Depreciación de bienes de uso y activos intangibles” por “Depreciación de bienes de uso, activos intangibles y propiedades de inversión”; y
- c) cambiar el renglón “Resultado por venta de bienes de uso” por “Resultado por venta de bienes de uso, activos intangibles y propiedades de inversión”.

8. Incorporar en la línea “Actividades de inversión” del Modelo de estado de flujo de efectivo (método indirecto), y del Modelo de estado de flujo de efectivo (método directo), incluidos en el Anexo Modelo de estados contables de la segunda parte de la resolución técnica Nº 9, lo siguiente:

En este libro, dichos modelos aparecen en las página 159 y 160, respectivamente.

- a) el concepto “Cobros por ventas de propiedades de inversión” debajo del concepto “Cobros por ventas de bienes de uso”, y
- b) el concepto “Pagos por compras de propiedades de inversión” debajo del concepto “Pagos por compras de bienes de uso”.

9. Reemplazar la sección A.2 (Inversiones) del capítulo III (Estado de situación patrimonial o balance general) de la segunda parte de la resolución técnica Nº 11, con el siguiente texto:

A.2. Inversiones

Son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes. No se incluyen en este rubro las inversiones en bienes inmuebles (terrenos o edificios), las que se incluyen en el acápite A.6 Propiedades de Inversión.

El texto anterior no preveía el empleo separado de un rubro de “propiedades de inversión”, que sí estaba contemplado en la RT 9. La RT 40 elimina este tratamiento diferenciado, que no parecía tener justificativo alguno.

Incluyen entre otras: títulos valores, depósitos a plazo fijo en entidades financieras, préstamos.

10. Reemplazar la sección A.5. (Bienes de uso) del capítulo III (Estado de situación patrimonial o balance general) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 11, con el siguiente texto:

A.5. Bienes de uso

Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes, distintos a propiedades de inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.

Se introduce una aclaración referida a las propiedades de inversión, que es consecuencia de la creación de ese rubro, dispuesta en el punto 9 anterior.

Se mantiene la regla referida a la presentación de los anticipos a proveedores por compras de bienes de uso. Esto es coherente con otras reglas de la RT 9 y de la RT 11 que hemos criticado con anterioridad.

11. Incorporar la nueva sección A.6. (Propiedades de inversión) del capítulo III (Estado de situación patrimonial o balance general) de la segunda parte de la resolución técnica N° 11, con el siguiente texto:

A.6. Propiedades de Inversión

Son los bienes inmuebles (terrenos y/o construcciones) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente.

Es una definición similar a la que contiene la RT 9, que ya comentamos.

12. Reenumerar los títulos de las secciones A.6 (Activos intangibles) y A.7 (Otros Activos) del capítulo III (Estado de situación patrimonial o balance general) de la segunda parte de la resolución técnica N° 11, por los siguientes:

A.7. Activos Intangibles

A.8. Otros Activos

R Entendemos que la palabra “reenumerar” (no receptada por el DRAE) ha sido empleada con el sentido de “volver a numerar” y no de “volver a enumerar”. Esto es, lo que la RT 40 dispone es el cambio de los códigos de identificación de los dos acápite indicados. Es posible que los redactores de la RT 40 hayan querido escribir “renumerar”, que es la palabra empleada en los puntos 3 y 16, aunque tampoco ella aparezca en el DRAE.

13. Reemplazar la nueva sección A.8. (Otros activos) del capítulo III (Estado de situación patrimonial o balance general) de la segunda parte de la resolución técnica N° 11, con el siguiente texto:

A.8. Otros Activos

Se incluyen en esta categoría los activos no encuadrados específicamente en ninguna de las anteriores, brindándose información adicional de acuerdo con su significación. Ejemplo de ellos son los activos no corrientes mantenidos para la venta y los bienes de uso desafectados.

El nuevo texto amplía la lista de ejemplos.

14. Reemplazar el título de la sección A.4. “Bienes de uso y bienes que se mantienen para obtener renta, acrecentamiento o para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)” del capítulo VII – Información complementaria, de la segunda parte de la resolución técnica N° 11, como sigue:

A.4. Bienes de uso

Esto es, la información complementaria descrita en la sección A.4 indicada deja de ser requerida para:

- a) las propiedades de inversión, para las que se fijan requisitos informativos en una nueva sección; y
- b) los bienes de uso retirados de servicio que no califiquen como “propiedades de inversión”, que suelen ser poco importantes.

15. Incorporar en la sección A.5. “Propiedades de inversión” del capítulo VII – Información complementaria, de la segunda parte de la resolución técnica N° 11, como sigue:

R Lo que se incorpora es una nueva sección, de modo que la palabra “en” está de más.

A.5. Propiedades de inversión

Naturaleza, saldos iniciales, adiciones, medición a valor neto de realización (de corresponder), bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recuperos de desvalorizaciones, ajustes y saldos finales de los grupos de activos que integran el rubro, separadamente para los valores originales y la depreciación acumulada.

Es información similar a la que se requiere para los “bienes de uso” (RT 11, segunda parte, capítulo VII, apartado A.4). El texto propuesto está sujeto a las mismas observaciones que formulamos al presentado bajo el punto 2 de esta segunda parte de la RT 40 (modificatorio de la RT 9).

Dentro de cada uno de los grupos de activos, se individualizarán los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros.

Ya mencionamos que lo que un arrendatario obtiene en un arrendamiento es un derecho de uso, pero que resulta práctico tratarlo del mismo modo que si el bien arrendado hubiera sido comprado.

En los casos de medición de propiedades de inversión sobre la base de valor neto de realización, se expondrá como información complementaria la siguiente:

- a) enunciación de las fechas a la cuales se practicó la medición de cada una de las propiedades de inversión;
- b) explicación detallada en el caso en que no se haya podido reconocer una ganancia por la medición a su valor neto de realización (siendo una medición superior a la medición anterior), debido a que no existió un mercado efectivo para la negociación de los bienes o su valor neto de realización no pudo determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares;
- c) indicación acerca de si la medición se ha practicado con personal propio o si se han utilizado los servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad;
- d) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor neto de realización de las propiedades de inversión;
- e) manifestación acerca de la medida en que el valor neto de realización de las propiedades de inversión fue determinado por referencia a precios observables en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes, o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;
- f) información respecto de los importes que hayan sido reconocidos en el estado de recursos y gastos producto de la medición a valor neto de realización o por el consumo de las propiedades de inversión.

Son requerimientos nuevos, similares a los incorporados a la RT 9. Ya señalamos que los consideramos razonables en el marco de las normas para la medición contable de las propiedades de la inversión que contiene el texto actual de la RT 17 (modificada por la 31).

16. Renumerar los apartados A.5 a A.11 del capítulo VII – “Información complementaria” de la segunda parte de la resolución técnica N° 11, como sigue:

- A.6. Activos intangibles
- A.7. Provisiones
- A.8. Recursos y gastos
- A.9. Resultados financieros
- A.10 Recursos diversos y otros egresos o gastos
- A.11 Resultados extraordinarios
- A.12. Rubros del estado de flujo de efectivo

17. Incorporar en el activo no corriente del modelo de estado de situación patrimonial o balance general incluido en el Anexo Modelo de Estados Contables de la segunda parte de la resolución técnica Nº 11, el rubro “Propiedades de Inversión (Nota ...)” debajo del rubro “Bienes de Uso (anexo...)”.

En este libro, dicho modelo aparece en la página 188.

18. Incorporar en la línea “Actividades de inversión”, del Modelo de estado de flujo de efectivo (método directo), incluido en el Anexo Modelo de estados contables de la segunda parte de la resolución técnica Nº 11, lo siguiente:

Se trata del modelo que aparece en la página 191 de este libro.

- a) el concepto “Pagos por compras de propiedades de inversión” debajo del concepto “Pagos por compras de bienes de uso”; y
- b) el concepto “Cobros por ventas de propiedades de inversión” debajo del concepto “Cobros por ventas de bienes de uso”.

Según se informa en los considerandos de la resolución MD 765/14, el texto original de la RT 40 requería la modificación de un modelo de estado flujo de efectivo por el método indirecto, similar a la incorporada a la RT 9. Esta regla (no prevista en el proyecto 31 de RT) no tenía razón de ser porque la RT 11, a diferencia de la 9:

- a) no admite el empleo del método indirecto por parte de los emisores de estados financieros (RT 11, segunda parte, capítulo VI);
- b) no contiene, por lo tanto, ningún modelo de estado de flujo de efectivo basado en el empleo de ese método, de modo que el “modificado” por la RT 40 era puramente imaginario.

Aunque parezca mentira, este notable error no fue advertido por los redactores ni por los aprobadores de la RT 40 original.

La MD corrigió el error de la JG mediante la referida resolución 765/14, que debería ser convalidada en la próxima JG de la FACPCE.

Suponemos que fue para disimular este error que la FACPCE decidió:

- a) no publicar la RT 40 original; y
- b) no identificarlo en la segunda versión de la RT 40, que solamente informa que fue modificada por la resolución MD 765/14.