

Biondi, M. (1993). Nuevas normas contables en Argentina. Contaduría Universidad de Antioquia, 21-22, 189-198.

Nuevas normas contables en Argentina

Mario Biondi

Contador público, doctor en Ciencias Económicas
de la Universidad de Buenos Aires.
Profesor en las Universidades de Buenos Aires,
Belgrano y Católica de Argentina.

RESUMEN

En la República Argentina desde hace varios años, en razón quizás a los altos índices de inflación de ese país, la disciplina contable ha venido discutiendo los aspectos fundamentales de la teoría contable en lo relacionado con los criterios de valuación de los distintos rubros de los estados financieros, con el consecuente efecto sobre los resultados de las empresas; alrededor de la discusión de los distintos modelos teóricos se han emitido por parte del organismo rector de los principios contables de ese país, varias resoluciones técnicas dentro de las cuales se destacan la No. 6 y la No. 10, la cual entraría a regir a partir de enero del presente año.

En el siguiente trabajo el profesor Mario Biondi, hace un recorrido por los aspectos más relevantes de la Resolución Técnica No. 10, haciendo énfasis en los principales cambios introducidos por esta nueva corriente de opinión en la cual se pretende generalizar la aplicación de los valores corrientes frente a los históricos reexpresados que orienta la Resolución Técnica No. 6 de ese país.

ANTECEDENTES

Después de largos años de estudio, discusiones técnicas y políticas, el organismo rector de los Principios de Contabilidad en la República Argentina, emitió un pronunciamiento denominado Resolución Técnica No. 10, que regula las normas contables que regirán a partir de ejercicios fiscales de las empresas, que se inicien desde el 1o. de enero de 1993.

Decimos "regirán" en razón de que la burocracia técnico profesional requiere que las respectivas provincias aprueben las normas, a través de los consejos (colegios) profesionales locales.

Es de esperar que, al igual que la Capital Federal, las demás jurisdicciones dispongan la pronta vigencia.

CAMBIOS INTRODUCIDOS A LA TEORIA CONTABLE VIGENTE CON ANTERIORIDAD EN ARGENTINA

La norma anterior, en cuanto a la esencia de los criterios de valuación de los bienes y la consiguiente determinación de resultados, se definió como anexo "A" de la Resolución Técnica No. 6. Sería inapropiado para esta circunstancia referir por qué se trataba del anexo a una Resolución que regula el procedimiento de ajuste de los estados financieros para separar los efectos de la inflación, pero el hecho es así, el anexo "A" contenía una enunciación pormenorizada, que ahora es reemplazado por un pronunciamiento específico, la Resolución Técnica No. 10.

Si quisiéramos sintetizar la trascendencia de los cambios, deberíamos afirmar que se busca enfatizar en la aplicación generalizada de los valores corrientes o de mercado, alejándose más significativamente del costo histórico.

Debemos tener presente que el ajuste por inflación también es confirmado, toda vez que la dicotomía debe entenderse así.

Costos de ayer (históricos) vs. costos de hoy (corrientes) si existe inflación, su efecto debe ser mostrado por separado en ambas corrientes de opinión (Ortodoxa Pura y Renovadora Prudente).

Como es sabido, la aplicación de valores de mercado o corrientes genera los llamados resultados de tenencia, mientras que el ajuste por inflación muestra los resultados por exposición a la inflación (Rei).

Pretender reemplazar el sistema de ajuste por inflación por los valores de mercado, producirá una pérdida en la información, al superponer los resultados de tenencia con los resultados por exposición a la inflación.

La profundización de la aplicación de los valores corrientes en la nueva norma se encuentra limitada al postergarse el tratamiento, como resultado del emergente del revalúo técnico de las propiedades, plantas y equipos (bienes de uso) y destinárselo a ajuste del capital.

También se restringió la valuación al valor presente para aquellas cuentas por cobrar y por pagar, cuyo plazo supere un año.

Estas limitaciones, sin duda, están influenciadas por decisiones internacionales y sobre todo, teniendo en cuenta que el capital a mantener sigue siendo el financiero, frente a la otra posibilidad teórica del capital físico (o de capacidad operativa).

De todas formas los avances son importantes como podrá apreciarse en el cuadro transcrito más abajo.

Antes de transcribir el cuadro comparativo, de las normas del anexo "A" de la Resolución Técnica No. 6 y de las nuevas normas (Resolución Técnica No. 10) explicaremos su contenido:

La primera columna describe los rubros o conceptos del balance general que serán objeto de valuación.

La segunda y tercera se ocupan en describir los criterios de valuación alternativos previstos por el anexo "A" de la Resolución Técnica No. 6: costo histórico reexpresado o costo de mercado (con segregación del efecto de la inflación).

La cuarta y última columna exponen los criterios de la Resolución Técnica No. 10 (nuevas normas).

Análisis comparativo de alternativas de valuación según normas de:

Rubros	Anexo "A" Res. Técnica 6	Res. Técnica 10	
	costo reexpresado	Valor mercado	Valor mercado
Caja y Bancos - Colocaciones de fondos - Préstamos - Créditos y pasivos en moneda argentina (sin ajuste), o en moneda extranjera con cambio asegurado	Valor nominal más intereses devengados al cierre (agregando o deduciendo resultados financieros según corresponda).	—	Cuando existan plazos se aplica el valor actual (a más de un año en la Capital Federal). Previamente se calculan los intereses devengados hasta el cierre. ¹
Caja y Bancos - Colocaciones de fondos - Préstamos - Créditos y pasivos liquidables en moneda extranjera.	—	Tipo de cambio al cierre agregando o deduciendo, según corresponda resultados financieros.	Idem R.T. 6, pero cuando existan plazos se calcula el valor actual (a más de un año en Capital Federal). ¹
Colocaciones de fondos - Préstamos - Créditos y pasivos sujetos a ajuste o indexación.	—	Actualización devengada al cierre según cláusulas específicas de la operación agregando o deduciendo resultados financieros hasta el cierre.	Idem R.T. 6, pero determinando el valor actual (cuando los plazos excedan de un año, en Capital Federal). ¹
Préstamos - Créditos y pasivos no cancelables en moneda.	—	Anticipo proveedores: se ajustan por variación de precios del bien a recibir (si fijan precio).	Anticipo proveedores idem R.T. 6. Obligaciones: costo de reposición (cosas adquiribles); valor del activo (si el bien está en activo). Si son bienes o servicios a producir se toma el importe mayor entre el valor de reposición y las sumas recibidas ajustadas por inflación.

<i>Rubros</i>	<i>Anexo "A" Res. Técnica 6</i>	<i>Res. Técnica 10</i>	
	<i>costo reexpresado</i>	<i>Valor mercado</i>	
		<i>Valor mercado</i>	
Bienes de cambio en general	Costo original reexpresado a moneda de cierre.	Costo reposición o reproducción.	Costo reposición o reproducción (existencias). Bienes vendidos: reposición o reproducción mes de venta, indexado al cierre: sólo obligatorio para sociedades del artículo 299, desde el tercer año de aplicación. ²
Bienes de cambio con mercado transparente	—	Valor neto de realización.	Valor neto de realización.
Bienes de cambio producidos o construidos con un proceso de producción o de construcción que se prolongue en el tiempo. ³	—	Costo reposición o reproducción (consideración de intereses por separado).	Venta sin dificultades: valor neto de realización según el grado de avance de la producción o construcción. Venta dificultosa: costo de reposición (consideración de intereses por separado).
Inversiones corrientes con cotización en bolsas o mercados de valores.	Costo original reexpresado	Cotizaciones a fecha de cierre.	Cotizaciones a fecha de cierre.
Participaciones permanentes en acciones (con control o influencia significativa).	Con control: valor patrimonial proporcional según R.T. 5. Con influencia significativa: costo ajustado o valor patrimonial proporcional según R.T. 5.		Valor patrimonial proporcional. ⁴

Rubros	Anexo "A" Res. Técnica 6		Res. Técnica 10
	costo reexpresado	Valor mercado	Valor mercado
Participaciones permanentes en acciones sin influencia significativa.	Costo original reexpresado.	—	Con cotización en bolsas: cotización a fecha de cierre. Restantes casos: posibilidad de acceder al mayor valor por dividendos: valor patrimonial proporcional; caso contrario: costo original reexpresado. ⁵
Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar.	Costo original reexpresado.	Revalúo técnico efectuado por especialistas y debidamente fundamentado (mayor valor respecto costo ajustado: reserva especial P.N.	Costo reposición. Costo original reexpresado por índice específico. Valuaciones técnicas (también trae alternativa costo reexpresado: no es valor de mercado). ⁶
Intangibles susceptibles de enajenación individual (patentes, marcas, etc.)	Costo original reexpresado.	Lo trata conjuntamente con bienes de uso (¿extensiva utilización de revalúo técnico?). ⁷	Valor corriente; si se puede determinar por transacciones cercanas a fecha de cierre. Caso contrario: costo original reexpresado. ⁸
Otros activos intangibles	Costo original reexpresado	Misma apreciación que punto anterior. ⁷	No se aplica valor corriente, única alternativa: costo reexpresado. ⁸

1. El texto de la Resolución Técnica No. 10 utiliza integralmente la corriente renovadora prudente,^{*} o de aplicación integral de valores de mercado, asignando a la diferencia de valores (entre el costo reexpresado y los valores de mercado), el carácter de resultado por tenencia.

* Para profundizar el tema de las "corrientes de opinión" en materia contable, recomendamos la lectura del *Tratado de contabilidad intermedia y superior* de Mario Biondi, Ediciones Macchi.

Para el caso de las colocaciones de fondos, préstamos, créditos y pasivos en moneda argentina, extranjera, o sujetos a cláusula de ajuste o indexación, existe un lapso de tiempo hasta tanto la empresa reciba los fondos, o tenga que desembolsarlos, el valor actual toma en cuenta lo que representa para la empresa ese lapso de tiempo faltante al comparar la tasa de mercado que rige al momento de hacer la valuación (cierre) con la que regía en el momento que tuvo origen la respectiva partida a cobrar o a pagar.

La diferencia con respecto a los valores devengados, será un resultado por tenencia, por tener cuentas a cobrar o a pagar a tasas distintas que las que rigen en el mercado al cierre, para el mismo tipo de operación que la que se está midiendo. De esta forma el siguiente periodo computará como resultado la tasa vigente en el mercado al cierre, por cuanto la diferencia de rentabilidad existente al cierre del periodo inmediato anterior, ya habrá beneficiado o perjudicado a aquel ejercicio. La valuación es similar a la valuación de cuentas a cobrar o a pagar aportadas por los socios en el momento de constituirse una sociedad.

Para el caso que la tasa de mercado al cierre siga siendo la misma que la pactada, no habrá diferencias entre los valores devengados conforme la práctica actual y los valores actualizados.

Cabe recalcar que la Resolución Técnica No. 10 aplica el valor actual para todos los saldos a cobras y a pagar existentes al cierre del periodo, sin importar su vencimiento. El Consejo de Capital Federal, en cambio, limita la aplicación del valor actual, cuando el vencimiento sea posterior al año de plazo.

2. Como excepción la Resolución Técnica No. 10, aplica el costo original reexpresado para los bienes de cambio en general, cuando no sea posible la obtención de valores corrientes al cierre del periodo, o los mismos no sean representativos.

3. La consideración de los resultados financieros en el costo de estos bienes representa un tema especial, que por sus características lo tratamos por separado de este cuadro.

4. La Resolución Técnica No. 10, modifica la Resolución Técnica No. 5, y establece que el valor patrimonial proporcional se aplicará obligatoriamente para las inversiones permanentes en acciones que otorguen control y también en aquellas otras donde la empresa ejerza influencia significativa en las decisiones.

El anexo "A" para el caso de las participaciones permanentes que sólo otorgarán influencia significativa, dejaba en libertad a la empresa para la aplicación de la alternativa del costo reexpresado o del valor patrimonial proporcional, tal cual lo establecía la Resolución Técnica No. 5.

La Resolución Técnica No. 10, al extender la obligatoriedad a estas participaciones del empleo del valor patrimonial proporcional y modificar lo dicho por la norma específica que trata estas valuaciones (Resolución Técnica No. 5) corrige una falencia de aquella norma, por cuanto la influencia significativa otorga a su poseedor la misma libertad de acción en cuanto a decisiones a tomar que el control.

5. La Resolución Técnica No. 10, aplica con estas alternativas, para todas las inversiones permanentes los valores de mercado. En todos los casos la diferencia de valores con los costos originales reexpresados, será un resultado por tenencia.

6. Aquí existe otra debilidad ya marcada anteriormente en la forma de legislar de la Resolución Técnica No. 10. Mientras la norma establece que el mayor valor entre el costo reexpresado (corregido el efecto de amortizaciones anteriores si las mismas hubieran sido mal calculadas, que será un ajuste de ejercicios anteriores) y el valor de mercado, será un resultado por tenencia, el artículo 10. suspende esta norma hasta tanto la profesión complete los estudios respectivos y le sigue dando a la diferencia el mismo tratamiento que el actual, es decir, considerarla como una reserva especial integrante del patrimonio neto.

7. El anexo "A" de la Resolución Técnica No. 6, trata conjuntamente la valuación del activo fijo y de los activos intangibles. No es la filosofía de la norma aplicar para este último rubro valores corrientes que surjan de un revalúo técnico. Por ello, por esta norma la única alternativa posible de valuación es la de costos originales reexpresados.

8. Es bastante difícil que para este tipo de bienes la empresa cuente con valores de mercado emergentes de transacciones con bienes similares en épocas cercanas al cierre. Si existieran esta alternativa no es un valor de mercado, por cuanto valor de mercado es siempre aplicar un valor corriente existente en el momento mismo de realizar la medición, en este caso al cierre del periodo.

Por ello podemos decir que la valuación seguirá igual que la actual, y la aplicación seguirá siendo la utilización de valores de costo reexpresados por inflación a fecha de cierre.

Es razonable la decisión adoptada, por cuanto siempre que se habla de intangibles la Resolución aclara que en ningún caso se admite la posibilidad de "crear" o "determinar" la llave autogenerada.

Considerar el valor de mercado para los intangibles, y en especial la llave sería determinar la autogenerada por la empresa al medirla en aquella donde existiera por surgir de combinaciones de negocios sea por compra de activos o

compra de acciones, e ignorarla donde no existieran estos supuestos. De esta forma no se estarían midiendo de la misma forma los patrimonios de las empresas, por ello entendemos que es correcto el proceder de la Resolución Técnica No. 10 al no aplicar valores de mercado para los intangibles en general.

EL ACTUAL MODELO CONTABLE ARGENTINO

Atento que el objetivo de este trabajo es dar a conocer, en líneas generales, los cambios introducidos a las normas contables, pero no, el análisis de la totalidad de las mismas, deseamos terminarlo presentando un resumen del modelo contable adoptado por la República Argentina. El mismo se transcribe a continuación:

