



**JORNADAS DEL DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS U.N.L.P.**

Título del Trabajo:
**“ASPECTOS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN
PARA ENTES PEQUEÑOS
y su incidencia en el Informe del Auditor”**
Categoría propuesta: Aporte a la disciplina

Autora:
Mg. Ana María Cocco
ana.cocco@econo.unlp.edu.ar
Cátedra: **Contabilidad VIII (Auditoría)**

La Plata, 16 de Noviembre de 2015

INDICE

RESÚMEN

INTRODUCCIÓN

Alcance

Estructura

Aspectos de Medición

Aspectos de Exposición

Análisis Crítico de la RT 41

LA INCIDENCIA DE LA RT 41 EN EL INFORME DEL AUDITOR

El Enfoque Adoptado en la RT 37

Clasificación de un Marco como “de cumplimiento”

Posibles Consecuencias de la Aplicación del “Enfoque de Evaluación de Marcos”

Evaluación de los Resultados de las Pruebas Sustantivas en el Marco de la RT 41

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

*“La Universidad constituye una de las mayores riquezas
espirituales y morales de un país.”*

Alejandro Korn
(1860-1936)

RESÚMEN

La Resolución Técnica 41- Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general. Aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños (EP), con o sin fines de lucro, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), estableciendo su vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2015, aunque se permite su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2014.

La aplicación de la RT 41 afectaría sobre los informes de auditoría preparados de acuerdo con el enfoque de la RT 37 "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados" por distintas cuestiones de medición y exposición que difieran de la normas contables profesionales vigentes y que el auditor tendría como tarea la evaluación de su impacto en los Estados Financieros del ente.

INTRODUCCIÓN

En Argentina, según un análisis efectuado por el CEMA en 2008, las PyMES representan el 99,7% de las empresas del país y son generadoras del 70,8% del PBI. Por otra parte, se estima el 88 % de las sociedades que emiten Estados Financieros son Entes Pequeños, cuyos Estados Financieros se presentan principalmente para cumplir disposiciones legales vigentes. Por consiguiente, el 88 % de los Entes Pequeños estarían interesados en la RT 41.

Las Normas Contables Profesionales (NCP) argentinas, establecen opciones a la aplicación de ciertos criterios contables, en especial dispensas a ciertos requerimientos, teniendo en cuenta el tamaño de los entes. Desde el año 2012, se adoptaron en forma obligatoria las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para los entes incluidos en el régimen de oferta pública. Las PyMES no obligadas por la RT 26 modificada por la RT 29, podrán optar por utilizar las NIIF completas, la NIIF para las PyMES o la RT 17.

En este contexto, la profesión contable comprendió que, era necesario una norma contable particular para Entes Pequeños independiente de la RT 17, de manera de contar con una norma contable simple que respondiera a una calidad suficiente de información, siendo de fácil entendimiento y aplicación y que a su vez cumpliera las expectativas de los usuarios. Es así como se emitió la Resolución Técnica (RT) 41, (tercer proyecto bajo el número 33). En el pasado, se habían puesto en consulta dos proyectos, que no recibieron una opinión favorable en sus períodos de consulta y, no obstante ello, la FACPCE continuó en llevar adelante su postura, hasta conseguir la aprobación de la norma contable mencionada.

En resumen, la situación actual de las normas contables aplicables, luego de la aprobación de la RT 41 por la Junta de Gobierno de la FACPCE llevada a cabo en la ciudad de San Juan el pasado 27 de marzo de 2015, quedaría de la siguiente manera:

1. RT 26: NIIF obligatorias para determinados entes y optativo para los restantes.
2. RT 29: NIIF para las Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES), optativa para entes no obligados a la aplicación de la RT 26.
3. RT 17: optativa para Entes Pequeños y obligatoria para los que no califiquen como tal y no apliquen las NIIF o NIIF para las PYMES.
4. RT 41: optativa para Entes Pequeños.

Por otra parte, la CENCyA se encuentra en la tarea de preparación de un proyecto de norma contable para entes medianos, por encargo de la Junta de Gobierno de la FACPCE.

La RT 41- Normas Contables Profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general. Aspectos de reconocimiento y medición para Entes Pequeños (EP), con o sin fines de lucro- emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), estableció su vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1º de julio de 2015, aunque se permite su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2014.

El Consejo Directivo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), aprobó la Resolución N° 26/2015 con fecha 20/5/15, que declara norma profesional a la RT 41, con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1º de Julio de 2015, admitiéndose su aplicación anticipada.

Por su parte, el Consejo de la Provincia de Buenos Aires (CPBA) aprobó la RT 41 mediante la Resolución CD N° Acta CD 877 del 08/05/2015) con las mismas pautas de

vigencia establecidas por la FACPCE [es decir, permitiendo su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1° Enero 2014].

A partir de la vigencia de la RT 41 las normas opcionales para Entes Pequeños incluidas en el Anexo A de la Resolución Técnica 17 y en la Resolución JG 360/07 de la FACPCE solo podrá ser de aplicación para los entes que del mencionado Anexo A, no apliquen las Resolución Técnica 41, por no estar incluido dentro de su alcance, o porque optaren por no aplicarla.

La RT 41 posibilita:

1. Una norma contable específica para EP con o sin fines de lucro.
2. Establecer una norma contable con una calidad suficiente para la preparación de información contable que permita la toma de decisiones a los usuarios.
3. Modificar la estructura y algunos contenidos de la RT 17, manteniendo sin cambios al resto de las RT para los temas más complejos.
4. Mejorar distintos aspectos de medición y exposición de los Estados Financieros.

Alcance

La nueva norma contable podrá aplicarse para aquellos entes que emitan Estados Financieros de ejercicios completos o de periodos intermedios que califican como Entes Pequeños (EP), con o sin fines de lucro, que:

1. No estén obligados a aplicar las NIIF;
2. Califiquen como Entes Pequeños (EP) según la RT; y
3. Opten por aplicar la RT 41.

La RT considera Ente Pequeños aquellos que:

1. no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores públicos con promesa de prestaciones a beneficios futuros
2. no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
3. no superen el monto de ingresos en el ejercicio anual anterior de quince millones de pesos (\$ 15.000.000). Este importe será re-expresado tomando como base diciembre de 2014;
4. no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y
5. no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

En cuanto a los ingresos que deben considerarse para evaluar si un emisor de Estados Financieros es un EP, según el Anexo I de la RT, son los expuestos en el Estado de Resultados del ejercicio anual anterior. El autor lo considera inadecuado, dado que ese monto podría haber sido mal determinado, por error o en forma intencional. Sería preferible, que se considerase el importe que el emisor de los Estados Financieros debería haber presentado como ingresos de acuerdo con las políticas contables informadas en los Estados Financieros.

En cuanto al límite elegido (15.000.000 de pesos tomando como base diciembre de 2014), se observa que:

1. es arbitrario;
2. en los considerandos de la RT no está contemplado;
3. más del 88 % de los entes podrían calificar como EP, porque:
 - 3.1. el 88 % de los Estados Financieros presentados para la certificación de las firmas de

los contadores públicos, ante los CPCE, mostraron ingresos no superiores a \$ 10.000.000, en el 2013;

3.2. para que 10.000.000 de pesos de diciembre de 2013 equivaliesen a 15.000.000 de pesos de diciembre de 2014, la inflación de 2014 debería haber sido del 50 %;

3.3. la inflación real de ese año fue inferior al 50 %;

3.4. serían pocos los Entes Pequeños que en 2014 hayan aumentado sus ingresos, en moneda nominal, en un 50 % o más.

Se supone que los 10.000.000 mencionados están medidos en moneda nominal y no en moneda de poder adquisitivo del 31/12/13.

Según se indica en el Anexo I de la RT, para practicar la actualización monetaria de los \$ 15.000.000, debe utilizarse el IPIM, que es el mismo índice de precios establecido en la RT 6 para re-exresar EECC en moneda homogénea, aunque el ajuste por inflación no esté actualmente permitido por las NCL.

Es criticable, que prohíban que los efectos de la inflación sean considerados en la preparación de los Estados Financieros elaborados con sus NCP mientras el IPIM no crezca un 100 % en tres años; pero requieran, simultáneamente, que la inflación, cualquiera fuere su nivel, se tome en cuenta para ampliar el universo de emisores de Estados Financieros que podrían aplicar las nuevas normas contables.

Según se explica en el Anexo I: "En el caso de tratarse de un primer ejercicio, se tomará como sucedáneo del monto de ingresos correspondiente al ejercicio anterior, el ingreso del ejercicio corriente, anualizado. De este modo, la cifra anualizada quedaría en importes de cierre del período actual, por lo tanto, será preciso que este monto se retrotraiga 12 meses, es decir, que sea re-expresado para homogeneizarlo con la cifra del inciso c) del punto 1 de esta norma."

Al aplicar esta regla, los ingresos del ejercicio corriente y el índice de precios de cierre deberán ser estimados.

La RT no aclara cómo proceder cuando la extensión del período corriente o la del ejercicio anterior no sea de doce meses.

En el caso de los EP que superen el importe mencionado (\$ 15.000.000) durante el ejercicio anual actual o deban aplicar otros criterios de reconocimiento y medición en el siguiente ejercicio, informarán esta situación en nota a los Estados Financieros.

Esta regla es razonable, pero no se refiere al alcance de la RT 41 sino a la información a ser presentada en los Estados Financieros. Por ello, habría sido preferible:

1. Considerara una sección nueva en la RT; o
2. Incorporar a la RT 8 una norma general que requiera la presentación de información sobre cualquier cambio futuro e inevitable de políticas contables, con indicación de:
 - 2.1. las normas cuya aplicación deberá discontinuarse;
 - 2.2. las que se aplicarán en el futuro; y
 - 2,3. los motivos del cambio.

Estructura

La RT 41 contiene las siguientes secciones:

1. Alcance;
2. Normas generales;
3. Presentación;
4. Criterios de medición contable de activos, pasivos y patrimonio neto.
Cuantificación de resultados;

5. Aplicación.

Además, su estructura incluye tres anexos cuyos títulos se mencionan más adelante.

Aspectos de Medición

La RT 41 define a los Estados Financieros como "Informes contables de propósitos generales preparados para su difusión externa".

Los aspectos de medición contable de la norma, son básicamente los siguientes:

1. Se considera como premisa fundamental, el método de acumulación o devengado, salvo algunas excepciones, para la preparación de los Estados Financieros: "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 produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados".

2. La norma aplica a entes que cumplan con la condición de "Empresa en marcha", salvo exposición específica en contrario: "Empresa en marcha es aquella que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible".

3. En los Estados Financieros se deben incorporar los elementos ni bien se cumplan las condiciones para su reconocimiento: "Las condiciones para reconocer los elementos en los Estados Contables son: a) que cumplan con las definiciones de los elementos de los estados contables contenidas en la RT 16; y b) que tengan costos o valores a los cuales puedan asignarles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad descripto en la RT 16".

4. En un contexto de inflación los Estados Financieros deben expresarse en moneda homogénea aplicando las normas contenidas en la RT 6. Dicho contexto de inflación viene indicado por las características del entorno económico del país.

5. 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 Financieros, según corresponda. Las diferencias de cambio se tratan como ingresos financieros o costos financieros.

6. Permanecen las reglas de presentación de Estados Financieros considerados, según el caso, en las RT 8, 9, 11, 14, 21, 22, 23, y 24 e Interpretaciones vigentes con las modalidades establecidas en el Anexo III del proyecto de norma técnica.

7. Las inversiones financieras en bienes de fácil comercialización que cotizan en un mercado activo se miden por su valor neto de realización. Las restantes inversiones financieras se miden, según el caso a su valor neto de realización o a su costo amortizado. Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de las inversiones no pueden superar su valor recuperable.

8. En la medición periódica de los créditos, otros créditos y pasivos en general, el criterio principal es el costo amortizado. Se toma el valor neto de realización y/o el costo de cancelación en el caso de darse la intención y factibilidad del cobro/pago anticipado, cesión, transferencia, negociación, etcétera. Además, se admite la posibilidad de segregar los componentes financieros implícitos.

9. Los bienes de cambio se miden por: (1) su costo de reposición (el recomendado), o (2) precio de la última compra o (3) su costo. De utilizar la "última compra", queda igualado el criterio contable con el impositivo. Se mantienen los criterios para bienes producidos o construidos por el ente o que se hallen en proceso de producción o construcción (costo de reproducción o reconstrucción, o al costo de producción o construcción); y el valor neto de realización; para casos particulares, tales como: (a) bienes fungibles con mercado activo y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo, y (b) para los anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia. Al cierre de cada período las mediciones periódicas de los bienes de cambio no pueden superar su valor recuperable.

10. Los bienes de uso se miden, básicamente, al criterio general del costo menos su depreciación acumulada, aunque se admite la aplicación alternativa del modelo de revaluación de la RT 17. Al costo se le adicionan las erogaciones posteriores a la incorporación que sean procedentes, originadas en mejoras y reemplazo o reacondicionamiento de componentes significativos. Las restantes se consideran imputables al período en que se lleven a cabo. No se requiere la comparación con el valor recuperable, cuando el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo. Excepción a ello son los bienes destinados a alquiler, los cuales al cierre de cada periodo no podrán superar su valor recuperable.

11. Las propiedades de inversión se miden, alternativamente, al costo menos depreciación acumulada, o a su valor neto de realización. Al cierre de cada período, las mediciones de las propiedades de inversión destinadas a alquiler no podrán superar su valor recuperable. Para el resto de las propiedades de inversión no se requiere la comparación en cada cierre de período, si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo.

12. Las participaciones permanentes en otros entes que no otorgan control, control conjunto o influencia significativa, de acuerdo a la RT 21, se miden a su costo. Al cierre de cada período las mediciones periódicas de estas participaciones no pueden superar su valor recuperable.

13. En el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida o Intangibles no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generen un flujo de fondos propio e identificable, la comparación con el valor recuperable se efectúa al cierre de cada ejercicio.

14. Al igual que en el Anexo A de la RT 17 se otorga la dispensa de reemplazar el flujo de fondos basado en cifras presupuestadas por una proyección basada en los resultados obtenidos en los tres últimos ejercicios.

15. Se admiten los siguientes criterios para la determinación del costo de ventas: (a) costo de reposición al momento de la venta; (b) porcentaje de costo estimado sobre el valor de venta que tome en consideración el margen bruto; y (c) suma algebraica de la existencia inicial más las compras menos la existencia final (ecuación del costo).

16. La medición del resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización se hace por diferencia entre ese valor y la medición contable anterior.

17. El impuesto a las ganancias se reconoce sobre la base del impuesto determinado (método del impuesto a pagar), aunque se admite la aplicación del método del impuesto diferido. Se estipula que en aquellas jurisdicciones donde en forma previa a la emisión de la norma que se analiza el uso del método del impuesto diferido hubiese sido obligatorio, el ente que aplique la RT 41 deberá aplicar el referido método [del impuesto diferido].

18. Se incluye los siguientes anexos: (I) "Conceptos y guías de aplicación": se expone un glosario de los conceptos que merecen explicación y las guías de aplicación de ciertos requerimientos que necesitan mayor detalle; (II) "Temas tratados en otra norma": se presenta un cuadro ordenado de forma alfabética en la cual se indica la remisión a las normas respectivas de las cuestiones no previstas en la RT 41; (III) "Aspectos de presentación para los EP": indica la opción de no exponer algunas cuestiones vinculadas con la información complementaria requeridas por las RT 8, 9, 11 y 18.

19. Cuando un EP aplique o deje de aplicarla debe hacerlo con efecto retroactivo, salvo que ello no resultare practicable.

A continuación, se describe en forma comparativa las normas contables que se aplican en la actualidad y las que indican la RT 41:

Concepto	Resolución Técnica 17	Resolución Técnica 41
1. Medición de Activos		
Efectivo en moneda nacional	Valor nominal	Valor nominal
Efectivo en moneda extranjera	Valor de cotización al cierre	Valor de cotización al cierre
Inversiones financieras transitorias sin valor de cotización	Costo amortizado	VRN o Costo amortizado, dependiendo de que exista o no exista intención y factibilidad de negociación anticipada.
Inversiones financieras transitorias con valor de cotización	Valor neto de realización	Valor neto de realización
Cuentas a cobrar en moneda	VNR o costo amortizado, dependiendo de que exista o no intención y factibilidad de negociación anticipada	Valor nominal a recibir o costo amortizado (si incluye intereses explícitos u opta por segregar los implícitos) o Valor neto de realización (si existe intención y factibilidad de negociación anticipada)
Otros Créditos en moneda	VNR o Valor descontado, dependiendo de que exista o no exista intención y factibilidad de negociación anticipada.	Idem Créditos
Créditos en especie	Según valor del bien recibir	Según valor del bien recibir
Bienes de cambio en general	Costo de reposición	Costo de reposición o precio de la última compra o costo
Bienes de cambio con mercado transparente	Valor neto de realización	Valor neto de realización
Bienes de cambio en producción	Costo de producción. Se adopta el costo completo con activación de costos fijos de acuerdo al nivel de actividad normal.	Costo de producción
Bienes de cambio con anticipos que fijan precios y aseguran ganancia	Valor neto de realización	Valor neto de realización
Bienes de cambio en producción con procesos prolongados y ganancia asegurada	Valor neto de realización según avance	Valor neto de realización según avance

Anticipos a proveedores que fijan precios con bienes de cambio con mercado transparente (estaría subsumido dentro de créditos en especie)	Valor neto de realización	Valor neto de realización
Anticipos que no fijan precio a proveedores de bienes de cambio en general	Valor descontado (por aplicación del punto 5.3.3 tercer párrafo)	Valor nominal (por aplicación punto 4.1.4)
Activos biológicos	RT 22	RT 22
Inversiones permanentes en otras sociedades con control, control conjunto o influencia significativa	RT 21 (medición a VPP)	RT 21 (medición a VPP)
Inversiones permanentes sin control	Método Costo	Método Costo
Bienes de uso	Modelo Costo (costo menos depreciación acumulada) o Modelo Revaluación (valor razonable menos depreciación acumulada)	Modelo Costo (costo menos depreciación acumulada) o Modelo Revaluación (valor razonable menos depreciación acumulada)
Activos intangibles con vida útil finita	Costo menos depreciación acumulada	Costo menos depreciación acumulada
Llave de negocio	Costo menos depreciación acumulada	Aplica RT 18
Propiedades de Inversión	Costo menos depreciación acumulada o VNR	Costo menos depreciación acumulada o VNR
Activos no corrientes mantenidos para la venta	Costo menos depreciación acumulada o VNR	Costo menos depreciación acumulada o VNR
2. Medición de pasivos		
Deudas en moneda	Costo amortizado o Valor descontado a tasa corriente dependiendo de que no esté (costo amortizado) o esté (valor descontado a tasa corriente) en condición de cancelar anticipadamente.	Valor nominal o costo amortizado (si incluye componentes financieros explícitos) o costo de cancelación (si existe intención y factibilidad de cancelación anticipada).
Otras deudas en moneda	Valor descontado a tasa corriente	Ídem Deudas
Deudas en especie	Si se trata de bienes a entregar que están en existencia: medición de dichos bienes con más	Iguales criterios de medición que para los bienes o servicios a entregar.

	<p>costos para ponerlos a disposición.</p> <p>Si se trata de bienes a entregar que puedan ser adquiridos: costo de adquisición con más costos para ponerlos a disposición.</p> <p>Si se trata de entregar bienes que deban ser producidos: se toma el importe MAYOR entre las sumas recibidas y el costo de producción con más costos para ponerlos a disposición.</p> <p>Si se trata de obligaciones de prestar servicios: se toma el importe MAYOR entre las sumas recibidas y su costo de producción.</p>	
3. Determinación del resultado		
Impuesto a las ganancias en el estado de resultado	Impuesto diferido	Impuesto a pagar Se admite Impuesto diferido

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Sanchez Brot (2008).

Aspectos de Exposición

En cuanto al contenido y la forma de los estados financieros se aplican:

1. RT 8, como norma de exposición general para todo tipo de entes;
2. RT 9, si se trata de un ente comercial, industrial o de servicios;
3. Interpretación 2 para la preparación del Estado de Flujo de Efectivo;
4. RT 11, si se trata de un ente sin fines de lucro;
5. RT 14, si se trata de un negocio conjunto (básicamente UTE o ACE de la ley de sociedades comerciales);
6. RT 21, si se trata de un grupo económico;
7. RT 22, si se trata de un ente dedicado a la actividad agropecuaria
8. RT 23, si se trata de beneficios a empleados posterior a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo.
9. RT 24, si se trata de un ente cooperativo.

Quedan sin efecto las disposiciones del Anexo A de la RT 17 y la Res JG 360/07 la FACPCE para los entes que adopten la RT 41, Esta en su Anexo III contempla, asimismo, las siguientes dispensas, entre otras: ESTIPULAR “entre otras” ya que el referido Anexo II también se refiere a dispensas en relación con la exteriorización cuando se reconozcan o reversen desvalorizaciones (punto 1.1) y dispensas relativas a la exteriorizaciones vinculadas con contratos de arrendamiento (punto 4)

1. Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas:

Es optativa la desagregación de información tanto para entes industriales, comerciales y de servicios (RT 9) como para entes sin fines de lucro (RT 11).

2. Método del Impuesto Diferido

Es optativa la conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el que resultaría de aplicar a la ganancia o pérdida contable (antes del impuesto) la tasa impositiva correspondiente.

3. Resultado Bruto

No se identificará como Resultado Bruto en el Estado de Resultados a la diferencia entre Ventas y el Costo de Ventas si se optara por cualquier método simplificado para calcular el costo de ventas.

En cuanto a los aspecto de exposición es objetable que hubiera sido suficiente la inclusión de una referencia general a las normas sobre contenido y forma de los estados financieros vigentes.

Análisis Crítico de la RT 41

De una análisis critico de la RT 41, surge las siguientes cuestiones:

1. Las opciones para la medición del patrimonio y del resultado del período, son numerosas, lo que podría traer aparejado una dificultad en la comparación de Estados Financieros entre entes, incluso entre que apliquen la RT41 y, lo más grave, es que podría dar lugar a distintas maniobras a través de manipulación de la información contenida en los Estados Financieros;
2. Esta en discusión la compatibilidad establecida en el “Marco conceptual” de la RT 16, que se analizará mas adelante
3. En los Estados Financieros preparados en base a la RT 41 pueden surgir ciertas situaciones de reconocimiento y medición, que son observables, las cuales trataremos en los párrafos sucesivos.

LA INCIDENCIA DE LA RT 41 EN EL INFORME DEL AUDITOR

El Enfoque Adoptado en la RT 37

El enfoque adoptado en la RT 37 es el siguiente:

1. Se respetan los principios contenidos en las NIA;
2. Son, en general, traducciones de párrafos de las NIA 200, 210 y 700.

La formación de opinión del auditor contenida en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), establece:

El auditor debe clasificar el juego de las normas contables (NC) empleado en la preparación de los Estados Financieros auditados para determinar si constituye:

1. un “Marco de presentación razonable”; o
2. un “Marco de cumplimiento”;

Si el auditor considera que el “Marco” es del primer tipo, debe opinar sobre la “presentación razonable” de la información contenida en los Estados Financieros, o de lo contrario, opinará si los Estados Financieros fueron preparados de acuerdo con un “Marco de cumplimiento”.

El enfoque adoptado en la RT 37 implica que:

1. la naturaleza de la opinión contenida en el informe de auditoría sobre los Estados Financieros de un ente depende de una "evaluación subjetiva del marco" aplicado en su preparación;
2. el auditor y el emisor de los Estados Financieros podrían diferir sobre el resultado de tal evaluación;
3. la responsabilidad del auditor se incrementará en ciertos casos.

En el tratamiento de estas cuestiones, la RT 37 define:

1. Condiciones que un marco debería reunir para ser considerado “de presentación razonable”;

2. Establece presunciones basadas en las características del emisor y del proceso seguido para la preparación de los Estados Financiero;
3. Afirma que las NCP emitidas por la FACPCE constituyen un “ejemplo” de “Marco de presentación razonable”.

1. Condiciones que el contenido de un marco debería reunir para calificar como “marco de referencia”

En el glosario de la RT 37 se define:

“Marco de presentación razonable - Se utiliza para referirse a un marco de información contable que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados contables, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o
- (b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados contables. Se espera que esto sea necesario solo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.”

Por consiguiente, se podría considerar que un marco “de presentación razonable” requiere:

1. el cumplimiento de sus requerimientos;
2. Los Estados Financieros se modifique la aplicación del marco cuando sea necesario para lograr una presentación razonable de la información, mediante:
 - 2.1. la exposición de información adicional no requerida por el marco; o
 - 2.2. el reconocimiento que el ente no cumpla con requerimientos particulares del marco.

Con respecto a este último punto (2.2.), las NIIF en la NIC1 y en la “NIIF para las PYMES” indica:

1. Se requiere que un emisor de Estados Financieros se aparte del cumplimiento de una regla contenida en las NIIF cuando concluya que su aplicación derivaría en la presentación de estados que no satisfarían el objetivo definido de los Estados Financieros establecido en el MC de la IASB;
2. Se considera que una partida entra en conflicto con el objetivo de los Estados Financieros cuando:
 - 2.1. no representa fielmente los hechos y las condiciones que debería representar o que razonablemente podría esperarse que representarse;
 - 2.2. es probable que esto influya en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los Estados Financieros.

2. Presunciones aceptable para concluir que un marco es “de presentación razonable”

Estas presunciones surgen de la siguiente definición:

“Marco aceptable - Un marco de información destinado a la preparación de estados contables con fines generales se presume aceptable para concluir sobre presentación razonable cuando sus normas provienen (a) de un emisor autorizado o reconocido para la emisión de normas contables profesionales, que siga un debido proceso establecido y transparente que implique deliberación y consideración de las opiniones de una amplia gama de partes interesadas (por ejemplo, las normas contables profesionales argentinas, las normas internacionales de información financiera y los principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos de Norteamérica), o (b) de disposiciones legales o reglamentarias, en la medida que no estén presentes indicadores que puedan rebatir tal presunción, como ser, la existencia de diferencias significativas con el marco

que utilizaría el contador para concluir sobre presentación razonable de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, en cuyo caso, el contador evaluará las razones para esas diferencias, y si la aplicación de las convenciones contables del marco legal o regulatorio, o la descripción de ese marco en los estados contables, puede dar lugar a información que induzca a error. Si el marco de información no se considera aceptable para concluir sobre presentación razonable, puede serlo para concluir sobre el cumplimiento de sus requerimientos.”

De acuerdo ello, se presume que un marco es “de presentación razonable” cuando proviene:

1. de un emisor de NC autorizado o reconocido para la emisión de normas contables profesional, que siga un proceso establecido y transparente; o
2. de un organismo gubernamental, salvo cuando existan evidencias de diferencias significativas con un marco utilizable que a juicio del auditor sea adecuado.

3. La afirmación de que las normas contables profesionales de la FACPCE constituyen un “Marco de presentación razonable”

En la RT 37, se expresa que las NCP se considera un “Marco de presentación razonable”, cuando dice:

Sección III.2.1.1. “Normalmente, los estados contables con fines generales se preparan bajo un marco de información que permite opinar sobre la presentación razonable de dichos estados contables, en todos sus aspectos significativos, tal como es el caso del marco contable que establecen las normas contables profesionales argentinas o las normas internacionales de información financiera (cada uno de los marcos indicados son ejemplos de marcos de presentación razonable).”

De acuerdo con ello, las NCP de la FACPCE constituirían un “Marco de presentación razonable” permitiendo al ente emisor de los Estados Financieros que:

1. modifique la aplicación del marco cuando sea necesario para lograr una presentación razonable de la información, mediante:

- 1.1. la exposición de información adicional no requerida por el marco; o
- 1.2. el reconocimiento que el ente no cumpla con requerimientos particulares del marco.

Este último punto (1.2) no está previsto por las NCP de la FACPCE, por lo queda por considerar si alguna de sus reglas requiere explícita o implícitamente que la dirección revele información cuya presentación no esté específicamente requerida por dichas NCP; pero sea necesaria para lograr la representatividad indicada.

Español y Subelet, consideran que una de esas condiciones surgiría de la RT 8, por lo que dichas NCP sí constituirían un “Marco de presentación razonable”:

“Las normas contables profesionales argentinas (en sentido estricto) también son un marco de presentación razonable ya que la RT 8, en su capítulo II Sección G (titulada Síntesis y flexibilidad) establece que “Las normas particulares y modelos deben ser flexibles para permitir su adaptación a las circunstancias de cada caso.

En tanto se mantenga la observancia de estas normas, su aplicación es flexible. Por ello, es posible:

- G.1. Adicionar o suprimir elementos de información, teniendo en cuenta su importancia.
- G.2. Introducir cambios en la denominación, apertura o agrupamiento de cuentas (...).

Tras lo cual, agregan:

Las normas argentinas cumplen con uno solo de los requisitos, lo cual es suficiente.

Con el análisis precedente podemos arribar a una conclusión: la auditoría de estados contables que han sido preparados de acuerdo con normas contables profesionales vigentes en nuestro país (incluyendo la RT 26) es una auditoría de estados contables preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable.”

Clasificación de un Marco como “de cumplimiento”

Como surge de la RT 37, todo marco de referencia que no pueda considerarse “de presentación razonable” debería asignarse a la categoría “de cumplimiento”.

Posibles Consecuencias de la Aplicación del “Enfoque de Evaluación de Marcos”

Cuando un marco de referencia se considere “de presentación razonable”:

1. el ente emisor de los de los Estados Financieros deberán evaluar si cada componente del marco para determinar:
 - 1.1. si su aplicación es compatible con el objetivo de los Estados Financieros definido en el marco conceptual;
 - 1.2. en el caso de no serlo, qué es lo que deberían hacer para que esos estados se conviertan en “representativos” (esto es, para dar prevalencia a la presentación razonable por sobre el cumplimiento de disposiciones específicas contenidas en el marco);
2. el auditor debería:
 - 2.1. efectuar una evaluación del mismo tenor;
 - 2.2. evaluar las decisiones del ente emisor de los Estados Financieros para convertirlos en “representativos”;
 - 2.3. examinar los “ajustes” realizados por el emisor;
3. las conclusiones de ambas evaluaciones podrían coincidir o no hacerlo;
4. en caso de diferencias, podrían plantearse controversias entre el ente emisor de los Estados Financieros y el auditor de estos.

Ademas, el auditor debe emitir el informe de auditoria:

1. considerando que el marco incluye las modificaciones que el profesional considere necesarias para que los Estados Financieros puedan considerarse representativos de la realidad;
2. dar el tratamiento de “incorrecciones” a las modificaciones que el ente emisor de los Estados Financieros no haya efectuado.

La RT 37 define en el glosario de la RT 37:

"Incorrección - Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados contables y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información contable aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. Cuando el contador manifiesta una opinión sobre si los estados contables se presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del contador, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados contables se presenten razonablemente, en todos los aspectos significativos."

Segun Fowler Newton "sería mucho más sensato que las NIA y la RT 37 requiriesen, simplemente, que el auditor opine si los estados financieros examinados “fueron preparados” de acuerdo con el marco de referencia empleado, en lugar de tratar de convertir a los auditores en “evaluadores de marcos de referencia”."

Evaluación de los Resultados de las Pruebas Sustantivas en el Marco de la RT 41

El auditor con el objeto de formarse una opinión sobre los Estados Financieros, deberá concluir acerca de si el alcance de la auditoria fue suficiente y si los Estados Financieros no contienen incorrecciones.

Los Estados Financieros preparados en base a la RT 41 pueden surgir ciertas situaciones que requerirán la evaluación por parte del auditor. A saber:

1. Esta en discusión la compatibilidad establecida en el “Marco conceptual” de la RT 16, dado que de la aplicación de la 41 podrían resultar Estados Financieros que:

1.1. no sean representativos de la realidad;

1.2. den primacía (en la medición de algunos rubros) a las formas de las operaciones por sobre su sustancia;

1.3. no sean comparables con los emitidos por otros entes.

2. Por otra parte, las reglas de reconocimiento y medición más observables de la RT 41 son:

2.1. la inclusión de intereses implícitos dentro de las medidas asignadas a los ingresos por ventas, a los costos y a los gastos reconocidos, lo que también afecta la medición de los resultados financieros generados por las cuentas por cobrar y por pagar relacionadas;

2.2. la medición de los créditos y de las deudas en moneda, cuando no se hayan estipulado intereses explícitos, por las sumas nominales por cobrar o por pagar;

2.3. el uso de bases distintas para las mediciones inicial y periódica de créditos y deudas;

2.4. la medición de bienes de cambio al precio de su última compra, lo que implica el reconocimiento anticipado en resultados de los restantes elementos integrantes de su costo, como impuestos no recuperables o costos de traslado;

2.5. la omisión del reconocimiento de pérdidas por desvalorizaciones de bienes de uso, no alquilados a terceros, intangibles o propiedades de inversión debido a la obtención, en los tres años anteriores, de ganancias originadas en el empleo de activos distintos a los desvalorizados;

2.6. las comparaciones entre las medidas contables primarias de los bienes de uso e intangibles se pueden realizar al nivel de cada bien, de la AGE o en forma global.

2.7. la omisión de activos y pasivos por impuestos diferidos, excepto cuando el CPCE correspondiente lo considere de aplicación obligatoria anteriormente y el ente deba contabilizar el impuesto a las ganancias de acuerdo con el método del impuesto diferido (pto 4.4.4 RT 41);

2.8. la presentación de un costo de ventas, en el Estado de Resultados, que puede determinarse por diferencia a partir de las medidas contables de las existencias iniciales, las incorporaciones del período y las existencias finales; incluye, por lo tanto, los costos de bienes obsequiados, resultados de tenencia y diferencias de inventario.

En algunos casos estos problemas serán intrascendentes pero en otros podrán afectar la representatividad de la información presentada en los Estados Financieros. En tanto se considere que las NCP de la FACPCE constituyen un “Marco de presentación razonable”, el auditor deberá agregar a sus tareas habituales las siguientes:

1. informarse si su cliente ha respetado la RT 41 o la ha aplicado con las modificaciones que consideró necesarias para que los Estados Financieros sean representativos;

2. evaluar si dichas modificaciones son aptas para alcanzar el objetivo (Estados Financieros representativos) y fueron debidamente aplicadas;

3. efectuar una primera evaluación acerca de la representatividad de los Estados Financieros aprobados por el emisor;

4. discutir con su cliente el resultado de dicha evaluación;

5. efectuar una evaluación final de la cuestión, que constituya la base para la elaboración de su informe.

Adicionalmente, el auditor deberá estar preparado para defender su opinión, en el caso de que un organismo de fiscalización, un tribunal de disciplina o un particular cuestionen la representatividad de los Estados Financieros.

CONCLUSIONES

La RT 37 complica la labor de los auditores de Estados Financieros debido a la adopción del enfoque de clasificación de los marcos de referencia empleados en la preparación de dichos estados, en cuanto, la FACPCE considera que sus NCP constituyen un "Marco de presentación razonable".

Por ello, los auditores deberán evaluar si los Estados Financieros auditados son representativos, lo que es mucho más complicado que determinar si fueron preparados de acuerdo con un juego determinado de Normas Contables.

Por otra parte, aumentará la probabilidad de que el organismo de fiscalización del ente u otro tercero objeten la actuación del auditor cuando no compartan el resultado de la evaluación recién referida y/o aumente el número de denuncias por mal desempeño profesional, ante los tribunales comunes o Consejos profesionales.

Fowler Newton, le parece contradictorio que la FACPCE haya emitido, dentro de un período relativamente breve: "a) una RT (la 41), que permite la aplicación de NC de menor calidad, facilitando la tarea de algunos auditores; b) otra (la 37), que obliga a todos los auditores de estados financieros (que no deban aplicar las NIA ni opten por hacerlo) a efectuar trabajos adicionales para los que se requiere una alta calificación técnica, ya que la evaluación de la calidad de un juego de NC es una tarea complicada. Salvo, claro está, que se haya buscado que una cosa compense a la otra, lo que nos parece dudoso."

No obstante, sea cual fuere la respuesta a las cuestiones planteadas, considero que dada la cantidad de Entes pequeños que existen en nuestro país, es razonable que las mismas tengan un tratamiento contable especial, tal como se propone en la RT 41.

BIBLIOGRAFIA

Casal, Armando Miguel (2015): "Uso de las Normas Internacionales de Auditoria en las Auditorías de las PYMES", Revista – D&G – Profesional & Empresaria, Tomo XVI, Junio.

Casal, Armando Miguel (2015): "Normas Contables para Entidades de Tamaño Muy Pequeño", Revista -D&G- Profesional y Empresaria, Tomo XVI, Mayo.

FACPCE: "Resoluciones Técnicas 8, 9, 11, 16, 17, 26, 29 y 41" y Proyecto 40 de RT.

Fowler Newton, Enrique (2015): Foro "RT (FACPCE) 41/2015. Normas Contables Profesionales (Argentinas). Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General: Aspectos de Reconocimiento y Medición para Entes Pequeños" (<http://www.fowlernewton.com>).

Fowler Newton, Enrique (2015) "La RT 41 de la FACPCE sobre normas contables para entes pequeños", Revista - D&G – Profesional & Empresaria, Tomo XVI, Junio.

Fowler Newton, Enrique (2015) "Impacto de la aplicación de la RT (FACPCE) 41 (normas contables para "Entes Pequeños") sobre el informe del auditor, Revista -D&G- Profesional \$ Empresaria, Tomo XVI, Septiembre.

Paulone, Héctor M. y Veiras, Alberto (2007): "Presentación de Estados Contables" 1a edición, Errepar ISBN 978-987-01-0662-3.

Paulone, Héctor M. y Veiras, Alberto (2008): "Medición de Estados Contables", Errepar ISBN 978-987-01-0833-7.

Rodríguez de Ramírez (2015), "La resolución técnica 41. ¿Una norma contable profesional a medida de los entes pequeños?", Revista - D&G – Profesional & Empresaria, Tomo XVI, Julio.

Serpa, José Luis (2015): "Norma Contable Para Entes Pequeños (RT 41)" (http://www.Normas_Contables_Entes_Pequeños_serpa.pdf).