



Departamento de Contabilidad

Facultad de Ciencias Económicas  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

IV JORNADA DEL DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS U.N.L.P.

UNA MISMA REALIDAD ECONOMICA: VARIOS POSIBLES  
RESULTADOS

Categoría propuesta: a) APORTES A LA DISCIPLINA

Autores:

Cra. Petti, Ana María  
Cra. Fonseca, Diana Lujan  
Cra. Rovelli, Patricia Beatriz  
Cr. Biasi, Leonardo Ivan

Contabilidad Superior I – Cátedra B

La Plata, diciembre de 2015

## **INDICE**

RESUMEN	1
INTRODUCCION	2
UNA VARIANTE ADICIONAL	3
LO MOSTRAMOS EN NUMEROS	4
CONSIDERACIONES FINALES	8

## UNA MISMA REALIDAD ECONOMICA: VARIOS POSIBLES RESULTADOS

### RESUMEN

Coexisten en nuestro país normas contables profesionales de elaboración local (NCPA) y otras de elaboración por parte de organismos internacionales, luego que la FACPCE adoptó a las NIIF mediante la RT N° 26 y a las NIIF para las PyMES al ser aquella resolución técnica modificada por la N° 29.

Para el tratamiento de determinada transacción o situación, las alternativas que admiten ambos marcos regulatorios (local e internacional) pueden o no coincidir, consecuencia de ello dos entidades que deben aplicar un juego de normas distinto, determinarán un patrimonio y un resultado contable diferentes.

Ampliando la discusión, podemos indicar que al contar en nuestro país con varios sets de Normas Contables Profesionales Argentinas para aquellas entidades no obligadas a utilizar NIIF ni que las apliquen en forma opcional, es factible que dos entes que califican como **pequeños**, aún desarrollando las mismas actividades económicas, determinen un patrimonio y un resultado distinto según cual sea el juego de normas mencionados por el cual ha optado.

Lo expresado es consecuencia de la emisión de la RT N° 41 cuya segunda parte se refiere a cuestiones de reconocimiento y medición de entes pequeños. Estos pueden aplicar dicha normativa confeccionada a "su medida" pero pueden elegir aplicar la RT N° 17 y también en pocos días lo que hoy constituye el Proyecto N° 34 de RT para entes medianos que conformará la tercera parte de la citada RT N° 41.

Por otra parte, es del resultado contable que se parte para preparar el llamado "resultado impositivo"; y en base a éste determinar ya sea el impuesto a las ganancias que la entidad debe pagar o el crédito que podrá utilizar en el futuro si tal resultado fuera negativo. La R 3363 (AFIP) incorpora para entes que apliquen las NIIF incluso los pequeños -por ejemplo si son controlados por otro que las aplica-, la exigencia a los efectos de liquidar su impuesto a las ganancias de partir del resultado obtenido de la norma local por la que hubiese optado de no aplicar NIIF, pudiendo ser la RT N° 17, la segunda parte de la RT N° 41 o su futura tercera parte.

Realizado este recorrido por las normativas para entes pequeños, aguardamos ver el resultado de su aplicación concreta, dentro del abanico de posibilidades de elección que tienen para la confección de sus estados contables.

## INTRODUCCION

Durante los últimos años, la globalización de las relaciones económicas y de los negocios a nivel internacional, los frecuentes cambios tecnológicos y un entorno de mayor competencia han impulsado el desarrollo de nuevos sistemas de procesamiento y generación de información económica y financiera

En ese mundo altamente interrelacionado se impone la necesidad de lenguajes y estándares comunes que faciliten el intercambio de información, la comprensión y la confianza a través de las fronteras. Y es así que la comunidad internacional de negocios, ha estado tomando acciones dirigidas a la búsqueda de esos estándares y lenguajes.

Así, la contabilidad ha demandado la actualización de su normativa técnica en miras a proporcionar información homogénea y comparable para los usuarios que la requieran.

Bajo estas premisas, se han desarrollado las NIIF, que posibilitan exteriorizar, compatibilizar y comparar a nivel internacional, de un modo uniforme, objetivo y confiable, la expresión contable de los hechos económicos del ente, a partir de la implementación de un lenguaje técnico común.

La profesión contable argentina no debe quedar ajena a este proceso de globalización económica, por lo cual ha entendido que es necesario adoptar las NIIF para las entidades que cotizan sus títulos de deuda o de capital en mercados de valores, al resultar un juego de normas contables reconocidas internacionalmente y adoptadas por diversos países del mundo

Es así, que con fecha 20 de marzo de 2009, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) incorporó dichas normas a través de la Resolución Técnica N° 26, materializando una nueva categoría de normativa técnica-contable aplicable en forma obligatoria para todos los entes que resulten incluidos en el Régimen de Oferta Pública<sup>1</sup>, ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables, o bien para los que hayan solicitado autorización para estar incluidos en el mismo.

Las entidades no alcanzadas de manera obligatoria a la aplicación de las NIIF adoptadas por la RT N° 26 (completas) pueden optar por éstas, por la NIIF para las PYMES (RT N° 29) o por la utilización de las normas locales emitidas por la FACPCE.

De tal modo coexisten en nuestro país normas contables profesionales de elaboración local (NCPA) y otras de elaboración por parte de organismos internacionales, siendo hoy el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) el encargado de la emisión de éstas últimas.

Se cuenta en la actualidad con tres juegos de normas contables profesionales de elaboración local, es decir la ya conocida RT N° 17<sup>2</sup>, las dispensas del Anexo A de la RT 17 y de la resolución (FACPCE) 360 del 21/9/2007 y la Resolución Técnica N° 41 segunda parte, "Desarrollo de cuestiones de aplicación general. Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños"

Cabe aclarar que a la fecha de elaboración del presente trabajo, la FACPCE tiene en proceso de aprobación, la Tercera Parte de la RT N° 41, aplicable a los entes que califican como medianos, y que constituye el Proyecto de Resolución Técnica N° 34 y que permite a un Ente Pequeño encuadrar dentro de aquella categoría si así lo considerase.

---

<sup>1</sup> Ley N° 26.831

<sup>2</sup> Aprobada por la FACPCE el 8/12/2000

En base a lo descripto, nos encontramos con cinco normas contables entre las cuales la **entidad pequeña** tiene posibilidad de elegir a la hora de preparar sus estados contables o financieros.

Los cuerpos normativos a los que aludimos son los siguientes:

- a) Las NIIF plenas, para entidades obligadas por la ya mencionada RT 26, es decir para las que se encuentran en el régimen de oferta pública, salvo las que puedan preparar sus estados financieros con los criterios contables de otros organismos de control (financieras, seguros, cooperativas y asociaciones civiles)
- b) La NIIF para las PYMES (2009) para las entidades que, no obligadas a aplicar la RT 26, se decidieran por ella. Se trata de un juego normativo basado en las NIIF completas, con simplificaciones para hacerlas más amigables para las pequeñas y medianas empresas, y con menos requisitos de revelaciones.
- c) Las normas contables profesionales argentinas (RT 17 y siguientes excepto las vinculadas a las NIIF) para entidades que no estén obligadas a aplicar las NIIF plenas (o para las cotizantes exceptuadas) y no opten por hacerlo o por aplicar (salvo para las cotizantes exceptuadas) la NIIF para PYMES.
- d) Las normas contenidas en el Anexo A de la RT 17 [y la R. (FACPCE) 360/2007] como dispensas de aplicación de las del cuerpo de dicha normativa para las empresas que, encuadrando como EPEQ, se decidieran por su aplicación. Estas regulaciones serán derogadas en oportunidad de adoptarse la Tercera Parte de la RT N° 41, aplicable a los entes que califican como medianos, y que hoy constituye el Proyecto de Resolución Técnica N° 34 de FACPCE.
- e) la RT 41 segunda parte, para quienes encuadrando como entes pequeños **opten** por ella.

Lo señalado presenta una serie de posibilidades de elección de normativas diversas para el armado de un juego de estados financieros que, aún sin analizar las alternativas de medición o exposición dentro de cada norma puede llegar a impedir que se cumpla con uno de los requisitos de la información contable: la comparabilidad con informaciones de otros entes.

Por ello, para el tratamiento de determinada transacción o situación, las alternativas que admiten los marcos regulatorios mencionados - que pueden no coincidir entre ellos-, trae como consecuencia que dos entidades determinen un patrimonio y un resultado contable diferentes. Y no solo eso, una misma entidad determinará un patrimonio y un resultado distinto según cual sea el juego de normas mencionados por el cual ha optado. No obstante parte de la doctrina considera que este abanico de posibilidades juega en beneficio del ente pequeño.

## **UNA VARIANTE ADICIONAL**

Considerando que estamos frente a una entidad que aplique NIIF plenas para elaborar sus estados contables (o financieros), no podemos dejar de mencionar la modalidad regulada por el Decreto 1344/98 que reglamenta la Ley de Impuesto a las Ganancias para la determinación de la materia imponible para dicho tributo.

Es del resultado contable que se parte para preparar el llamado "resultado impositivo"; y en base a éste determinar ya sea el impuesto a las ganancias que la entidad debe pagar o el crédito que podrá utilizar en el futuro si tal resultado fuera negativo.

El "balance impositivo", como tal, no está definido en la propia ley de impuesto a las ganancias ni en su decreto reglamentario. La pauta reglamentaria en referencia a los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y en el último párrafo del artículo 49

que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial para la determinación de la ganancia neta, sólo alude al resultado neto del ejercicio comercial al que se le adicionarán y deducirán ajustes impositivos.

Es decir que para determinar la ganancia neta, se partirá del resultado neto del ejercicio comercial y este será el que surja de del balance comercial confeccionado de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes, que en nuestro caso como ya se mencionó, son las NIIF plenas.

El 12 de setiembre de 2012 se publicó en el Boletín Oficial la resolución general (AFIP) 3363, que establece la obligación de presentar determinada información para aquellos sujetos que adopten, ya sea en forma obligatoria u optativa, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En este orden, además de los estados financieros confeccionados conforme con lo dispuesto por las resoluciones técnicas 26 y 29 ya mencionadas, las entidades deberán presentar los elementos que se detallan a continuación:

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

Como vemos, la RG3363 solicita la presentación de información preparada según las normas contables profesionales locales y la pregunta que nos hacemos es: cual de todas las que vimos aplicará la entidad? Las respuestas posibles a este interrogante son: RT 17, RT 41 segunda parte o las dispensas actuales que conformaran la tercera parte de la RT 41.

Si bien podría no ser probable que un ente pequeño aplique la RT 17, mostraremos el efecto en los resultados que surge aplicar las alternas planteadas.

## **LO MOSTRAMOS EN NUMEROS**

Tomemos el caso de una sociedad que no cotiza en la Bolsa de Valores y que por sus parámetros encuadra como ente pequeño.

La pretensión es mostrar distintos resultados del periodo de la misma (EP SA) según la norma que la entidad pudiera optar por aplicar pero solo en base a uno de sus componentes: el **Costo de venta** de los bienes de cambio suponiendo que en los estados contables es dicha partida la única que se diferencia en la aplicación de las distintos criterios de medición de las diversas normas enunciadas en el trabajo. Se trata de mercaderías compradas. Se presume la posible aplicación de lo que será RT N ° 41 tercera parte aunque aun no esté aprobada y hoy constituya el Proyecto N ° 34 de RT.

Para ello recordamos los criterios prescriptos en ellas que se transcriben en el cuadro siguiente. De existir alternativas, se indica en el mismo solo aquel que ha optado el ente:

RT N° 41 segunda parte	Ofrece diferentes criterios alternativos. En nuestro ejemplo consideramos que la entidad pudo elegir de ellos el siguiente:  Suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final.  Se considera que la medición de las existencias el ente la ha efectuado al <b><u>precio de la última compra</u></b> (una de las opciones previstas en la RT )
RT N° 41 tercera parte (hoy proyecto de RT N° 34)	Suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final.  Se considera que la medición de las existencias el ente la ha efectuado al <b><u>costo de reposición</u></b> (criterio de la RT N° 41 tercera parte)
RT N° 17	Costo de reposición del momento de la venta.
NIIF para las PYMES	Suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final.  Respecto a la medición de las existencias el ente la efectuó a <b><u>costo</u></b> .
NIIF	Suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final.  Respecto a la medición de las existencias el ente la efectuó a <b><u>costo</u></b> .

1. Datos cuantitativos para poder plantear y resolver el ejemplo numérico:

Correspondientes al cierre del periodo anterior:

Existencias: 1.000 unidades de un solo producto que comercializa el ente  
 Importe de costo de cada unidad: \$ 100  
 Importe de costo de reposición de cada unidad: \$ 120  
 Importe de precio de la última compra: \$ 110

Compras del periodo:

4.000 unidades a un costo de adquisición total de \$ 500.000

Ventas del periodo:

3.500 unidades a un precio de \$ 200

Costo de reposición al momento de la venta: \$ 127

Correspondientes al cierre del periodo corriente:

Existencias: 1.500 unidades

Importe de costo de cada unidad: \$ 130

Importe de costo de reposición de cada unidad: \$ 140

Importe de precio de la última compra: \$ 132

2. Cálculo de Costo de Mercaderías vendidas según la Norma Contable aplicable:

RT N° 41 segunda parte	EI: 1000 x 110 = 110.000 Compras = 500.000 EF: 1500 x 132 = 198.000 Costo de ventas : = <b>412.000</b>
RT N° 41 tercera parte (hoy proyecto de RT N° 34)	EI: 1000 x 120 = 120.000 Compras = 500.000 EF: 1500 x 140 = 210.000 Costo de ventas : = <b>410.000</b>
RT N° 17	<b>\$ 445.500</b> (costo de reposición al vender)
NIIF para las PYMES	EI: 1000 x 100 = 100.000 Compras = 500.000 EF: 1500 x 130 = 195.000 Costo de ventas : = <b>405.000</b>
NIIF	EI: 1000 x 100 = 100.000 Compras = 500.000 EF: 1500 x 130 = 195.000 Costo de ventas : = <b>405.000</b>

3. Resultado del periodo considerando solo las ventas (dato) y su costo de ventas)

RT N° 41 segunda parte	Ventas	700.000
------------------------	--------	---------

	Costo de ventas ( 412.000)	
	<b>Resultado bruto</b>	<b><u>288.000</u></b>
RT N° 41 tercera parte (hoy proyecto de RT N° 34)	Ventas 700.000	
	Costo de ventas (410.000)	
	<b>Resultado bruto</b>	<b><u>290.000</u></b>
RT N° 17	Ventas 700.000	
	Costo de Ventas (445.500)	
	<b>Resultado bruto</b>	<b><u>254.500</u></b>
NIIF para las PYMES y NIIF	Ventas 700.000	
	Costo de ventas (405.000)	
	<b>Resultado bruto</b>	<b><u>295.000</u></b>

Puede observarse que se arriba a distintos resultados, solo mirando el cuadro. Si consideramos que el Ente en cuestión aplicó las NIIF para preparar y presentar sus estados financieros, de acuerdo a lo normado por la resolución general (AFIP) 3363 para la determinación de la materia imponible del impuesto a las ganancias por ejemplo, partirá de los estados confeccionados en base a las normas contables profesionales vigentes a nivel local para sujetos no alcanzados por las NIIF, pudiendo en algunos casos ser cualquiera de las tres que ya mencionamos reiteradamente, dos de ellas o en otros casos solo una.

Si el ente en cuestión calificara como pequeño, podría partir de tres resultados diferentes: \$ 288.000, \$ 290.000 o de \$ 254.500 y arribaría a un único resultado que será sobre el cual se determinará su impuesto a las ganancias del periodo, basado en lo regulado por la LG y su Decreto reglamentario.

El artículo 52 de la ley de IG establece que las mercaderías de reventa deben valuarse al costo de la última compra efectuada en los DOS (2) meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Y luego aplicando la misma fórmula que se utiliza contablemente se obtiene el Costo de ventas impositivo arribando con los datos de nuestro ejemplo a \$ 288.000.

Bajo el supuesto que el ente de nuestro ejemplo, de no aplicar NIIF, aplicara la RT N° 17, tendría:

Resultado según estados contables o financieros según NIIF:	\$ 295.000
Resultado según requisitoria de la resolución 3363 AFIP:	\$ 254.500
Resultado (ganancia) impositiva:	\$ 288.000

## CONSIDERACIONES FINALES

Realizado este recorrido por las normativas para entes pequeños, aguardamos ver el resultado de su aplicación concreta, dentro del abanico de posibilidades de elección que tienen para la confección de sus estados contables.

Respecto de la resolución general (AFIP) 3363 consideramos que representa un exceso reglamentario del Fisco Nacional, ya que no hay ley que autorice al Organismo Recaudador a impartir normas de carácter contable, siendo estas, facultades exclusivas de las entidades profesionales.

La citada RG genera una nueva carga sobre los contribuyentes, como es la obligación de confeccionar estados contables aplicando normas contables distintas de las obligatorias o de las que haya optado el contribuyente por aplicación de las resoluciones técnicas emitidas por la FACPCE.

## **BIBLIOGRAFIA**

Ley 26831, Mercado de Capitales

Ley 20628, Impuesto a las Ganancias

Decreto 1344/98, Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias

Resolución Técnica 17 FACPCE, Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general

Anexo A RT 17, Modalidad de aplicación para los entes pequeños (EPEQ) Se define Resolución 360 FACPCE, Normas opcionales transitorias para la aplicación de las RT 17 y 18 en los entes pequeños

Resolución Técnica 26 FACPCE, 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)

Resolución Técnica 41 FACPCE, Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños

Proyecto de Resolución Técnica N° 34 FACPCE, Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes medianos.

Resolución General 3363 AFIP, Impuestos varios. Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la preparación de los estados financieros.