

## III Bloque

✓ *Confección de los Estados Contables según las nuevas disposiciones de la I.G.J.*

✓ *Registración Contable*

✓ *Medios mecánicos, verificación trimestral*

✓ *La Resolución 11/05*

# *Emisores de normas contables en Argentina*

---

<b>EMISORES</b>		
<b>La Profesión contable</b>		
<b>Los organismos de control</b>		
<b>La ley</b>		

# *Esquema superador: Organismo creado por una ley nacional*

---

<b>INTEGRANTES</b>		
<b>La FACPCE</b>		
<b>Los organismos de control</b>		
<b>Las cámaras empresariales</b>		

# ***El tren expreso que se acerca: Las normas internacionales***

---

- Replanteo mundial sobre la existencia de normas contables locales.
- Análisis de la necesidad de mantener normas locales para determinados tamaños de entes.
- Proceso de identificación de aspectos reñidos con la legislación local.
- Representación en el IASB.

# *Volvemos a la I.G.J.: “Períodos normativos”*

<b>PERIODO NORMATIVO</b>		
<b>Pre-Nissen</b>		
<b>Nissen</b>		
<b>Post-Nissen</b>		

# ***IGJ: “Proceso de emisión de normas”***

---

- **Las reglamentaciones deben cuidar el cumplimiento de la ley, sin apartarse de ella, tratando de evitar entorpecimientos inútiles al desenvolvimiento de las empresas.**

# *Las normas contables de la IGJ*

---

## TEMARIO

Libro IV de la Res. Gral. 7/05 Régimen contable de las sociedades

Título I Documentación y contabilidad

Título II Registración contable

La Resolución 11/05

Temas que deberían ser regulados por la IGJ.

# Título I

## Documentación y contabilidad

---

- **Adhiere** a las Normas de la FACPCE adoptadas por el CPCECABA con la salvedad de que no admite la activación de intereses ni el descuento a valor actual de los saldos de impuestos diferidos.
- **No acepta** el ajuste por inflación posterior al 01-03-03.
- **Se suma a la prohibición** ya resuelta por otros organismos de control y profesionales, de registrar revalúos técnicos.

# *Título I*

## *Documentación y contabilidad (Cont.)*

---

- Se admite la cuenta “Resultados acumulados” (o similar) dentro del Patrimonio Neto?

# Título II

## Registración contable

---

### Sistemas de registro y libro Inventario

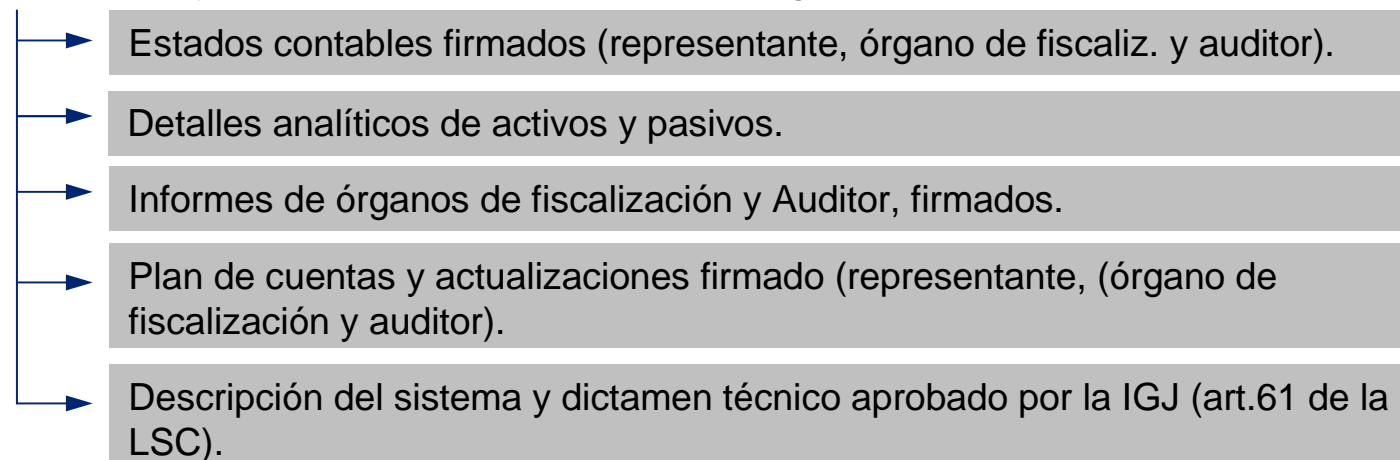
Los **sistemas de registro** deben corresponder a un sistema orgánico.

- Se requiere elevado grado de inalterabilidad que:

Impida duplicaciones de  
registraiones.

Deje evidencias de las  
anulaciones.

- Deben permitir la emisión de los estados contables y su correlación con los comprobantes.
- El libro **Inventario y Balances** de acuerdo al Código de Comercio, que contendrá:



# Título II

## Registración contable (Cont.)

---

### Registros por ordenadores, medios mecánicos u otros

➤ Listados de hojas móviles.

➤ Medios magnéticos y/o digitales.

Se requiere emisión de “actas” que contengan número de identificación del soporte, cantidad de registros contenidos y período. Las actas deben ser firmadas por el representante legal y verificadas trimestralmente por el órgano de fiscalización con emisión de un “Informe especial” donde conste que se ha constatado que los sistemas de registración contable cumplen con las condiciones establecidas por la IGJ.

## *Título II*

# *Registración contable (Cont.)*

---

- Anualmente, dentro de los 120 días posteriores al cierre se presentará ante la IGJ un informe especial suscrito por contador público:

Descripción exacta del sistema utilizado durante el ejercicio.

Opinión fundada sobre la concordancia entre el sistema en uso y el autorizado.

De no existir observaciones, se emitirá a la Sociedad una certificación que lo indicará, la cual deberá ser transcrita al Libro de Inventarios y Balances y será condición necesaria para que se considere a la contabilidad regularmente llevada.

## ***Título II***

### ***Registración contable (Cont.)***

---

- Cada 2 años se deberá presentar un informe técnico sobre la situación de obsolescencia del sistema utilizado y, en su caso, un proyecto de actualización técnica del mismo, medidas y reemplazos necesarios, requiriendo una nueva autorización al organismo de control.

# *La Resolución I.G.J. 11/2005*

## *Presentación de Estados Contables*

---

- Los estados contables de sociedades por acciones no comprendidas en el artículo 299 de la Ley N° 19.550 deben presentarse en "diskette" o "compact disc", generado por el programa aplicativo que provee la IGJ.
- La presentación del diskette o compact disc se efectúa acompañada de:
  - formulario de actuación correspondiente (Formulario N° 2 aprobado por Resolución S.J. N° 166/87) y
  - de una declaración jurada del Representante Legal, que se integra con la certificación del Auditor, con la firma de éste legalizada, la que garantizará bajo la responsabilidad de quienes la suscriban, que el contenido del soporte digital se corresponde fielmente con la transcripción en los libros sociales, debidamente efectuada e individualizada, de la documentación correspondiente.

# *Temas que deberían ser regulados por la I.G.J.*

---

## Resultados diferidos

La partida “ Resultados diferidos” incorporada al Patrimonio Neto:

¿Puede utilizarse para cubrir pérdidas?

¿Puede distribuirse en efectivo o en acciones?

# *Temas que deberían ser regulados por la I.G.J. (Cont.)*

---

## Resultados diferidos

¿Con qué partidas deben asimilarse frente al artículo 31 y el artículo 206 de la Ley N° 19.550?

¿La existencia de resultados diferidos negativos, limita de algún modo el pago de dividendos por distribución de resultados no asignados?

# *Temas que deberían ser regulados por la I.G.J. (Cont.)*

---

## Aspectos contables para la aplicación del art.31

¿Cuáles participaciones deben considerarse como inversiones computables para la aplicación del límite del art. 31 LSC?

¿Cuál es el valor al que deben considerarse las inversiones para la determinación del límite del art. 31 de la LSC?

¿Deben computarse formando parte del capital los aumentos derivados de dividendos en acciones?

## **RESULTADOS DIFERIDOS INCORPORADOS AL PATRIMONIO NETO**

### Aspectos a resolver por los Organismos de Control.

#### **Introducción**

Siguiendo los lineamientos de las normas internacionales, la RT 18 prevé que:

- Cuando se conviertan estados contables de entidades no integradas, las diferencias de cambio deben imputarse a un rubro específico del patrimonio neto.
- Cuando se registren instrumentos derivados con cobertura eficaz de riesgos de flujos de efectivo, deben imputarse al patrimonio neto las diferencias por cambios en la medición contable.

En el primer caso la normativa contable buscó con este tratamiento evitar cargar a los resultados del ejercicio pérdidas o ganancias por revalúo o devalúo de inversiones permanentes. La imputación de la diferencia de cambio a la partida del patrimonio neto como *resultado diferido*, permite año tras año y mientras se mantenga la inversión, compensar ganancias y pérdidas en esa partida de patrimonio neto y recién registrar un resultado definitivo con la realización de la inversión. Es importante tener en consideración que la compensación entre pérdidas y ganancias diferidas a lo largo del período de mantenimiento de la inversión puede o no darse.

En el segundo caso la normativa contable buscó a través de este procedimiento mejorar el apareamiento de ingresos y costos dentro de un ejercicio.

En consecuencia la introducción de esta norma *heterodoxa* dentro del modelo contable adoptado en Argentina, implica la aparición de dos partidas de *resultado diferido* en el patrimonio neto (partidas que pueden ser deudoras o acreedoras) las que deben subsistir hasta que se considere que el resultado se “realiza”.

#### **Cuestiones que los Organismos de Control no deberían modificar**

Al determinar las cuestiones que deben ser resueltas por los organismos de control sería deseable que estas se limiten a los temas *no contables* evitando así entrar a cuestionar y modificar la norma contable que ha surgido luego de largos procesos y debates entre los organismos que finalmente las emitieron.

En consecuencia, no deberían ser incorporados a la norma de los organismos de control cuestiones que impliquen el apartamiento o postergación de las normas contables vigentes. Estos casos podrían ser:

- Mantener la cuenta *Diferencias transitorias de conversión (o de instrumentos derivados)* en el pasivo hasta su agotamiento.
- Exponer los *resultados diferidos* de manera distinta a como los considera la RT 9 y no considerarlos, por consiguiente como un sub ítem de los resultados acumulados, distintos a las Ganancia Reservadas y a los Resultados no asignados.

- Postergar la vigencia establecida por el CPCECABA y/o la FACPCE.

### **Cuestiones a resolver por los Organismos de Control**

La principales cuestiones que deberían ser resueltas con referencia los *resultados diferidos* son:

- a. ¿Puede utilizarse para cubrir pérdidas?
- b. ¿Pueden distribuirse en efectivo o en acciones?
- c. ¿Con que partidas deben asimilarse frente al artículo 31 y el artículo 206 de la Ley N° 19.550?
- d. ¿La existencia de resultados diferidos negativos, limita de algún modo el pago de dividendos por distribución de resultados no asignados?

Los siguientes puntos son sugerencias para resolver estas cuestiones:

#### **a. ¿Puede utilizarse para cubrir pérdidas?**

Es razonable que los Organismos de Control limiten la posibilidad de cubrir pérdidas con la partida *Resultados diferidos*; y esto es así porque se trata de *resultados* que no han pasado aún por el Estado de Resultados.

La alternativa de inhibir la posibilidad de que en ningún caso se pueda utilizar esta partida para absorber pérdidas choca contra el concepto que no sería defendible mantener una partida positiva y sí reducir el capital. Sería por ello recomendable que los Resultados diferidos estén últimos (antes del capital) en el orden de afectación y que se requiera que en el futuro no podrían distribuirse ganancias hasta que se reintegre la partida en la medida que no se haya realizado.

#### **b. ¿Pueden distribuirse en efectivo o en acciones?**

Lo recomendable sería que en ningún caso se permita la distribución en efectivo o en acciones.

#### **c. ¿Con que partidas deben asimilarse frente al artículo 31 y el artículo 206 de la Ley N° 19.550?**

A los efectos de la aplicación del artículo 31 y el artículo 206 de la Ley N° 19.550, los organismos de control deberían asimilar a los *resultados diferidos* como Reservas.

Esto implica que los resultados diferidos tanto sean negativos como positivos modifican formalmente el valor total de las reservas para el cómputo de los artículos mencionados.

Es útil señalar que en el caso que los *resultados diferidos* sean negativos y consecuentemente afecten formalmente el monto total de las reservas (incluso haciéndolas negativas) ello no debería provocar la reducción obligatoria establecida por el artículo 206 ya que este se refiere a pérdidas que han pasado por el Estado de Resultados. Por ello solo en el caso que la sociedad sufra pérdidas será de aplicación lo dispuesto por el artículo 206 si por la disminución del total de las Reservas provocada

por la incidencia de los resultados diferidos negativos, estas no son suficientes para alcanzar los límites fijados en la ley.

**d. ¿La existencia de resultados diferidos negativos, limita de algún modo el pago de dividendos por distribución de resultados no asignados?**

Con relación a la situación que se presenta cuando las partidas de “resultados diferidos” expongan un saldo deudor (negativo), sería razonable que esto no genere una restricción a la distribución de dividendos, en la medida que esta distribución no lleve el total del patrimonio neto a un valor inferior al 50% del capital. Esto es un límite de prudencia que se puede imponer basado en la asimilación de los Resultados diferidos a las Reservas.

## **La Crisis de las Normas contables y la problemática argentina**

### El mundo desarrollado y las normas contables

Los recientes escándalos financieros desatados en los Estados Unidos originados en el descubrimiento de maniobras en la preparación de los balances de compañías de primera magnitud hicieron entrar en crisis todo el sistema de control y de emisión Normas Contables americanas (USGAAP) las que al ser extremadamente casuísticas pueden llevar a abusos por parte de los emisores cuando se enfrentan a situaciones no previstas específicamente.

Hace casi treinta años, y frente a la complejidad creciente que ya se observaba en las normas de los Estados Unidos, que dificultaba su posible adopción por otras jurisdicciones, varios países europeos más Canadá, México, Japón, Australia y Estados Unidos constituyeron el IASC (International Accounting Standards Committee) con el objetivo de promover la convergencia de los principios contables que usan las empresas y otras organizaciones en el mundo. Desde entonces se han ido adhiriendo a este organismo (hoy denominado IASB) la mayoría de los países del mundo desarrollado, entre ellos la Argentina, y se han emitido más de cuarenta Normas que están siendo adoptadas en bloque por muchos de sus miembros. Por ejemplo la Unión Europea ha manifestado que las adoptará a partir del 2005 para las empresas que cotizan, lo que significará el reemplazo de las normas nacionales de sus miembros a partir de esa fecha.

Por ello no sería de extrañar que, incluso, las propias normas de los Estados Unidos vayan convergiendo a las del IASB, y en pocos años tengamos normas contables únicas a nivel internacional, lo que es altamente beneficioso para cualquier usuario de estados contables que tendría asegurado un "lenguaje común" en la preparación de los balances de cualquier compañía del mundo desarrollado.

### La situación en nuestro país

En la Argentina es competencia del estado nacional, por facultades delegadas constitucionalmente, el dictado del Código de Comercio y de sus leyes complementarias, dentro de las cuales deberían estar incluidas las regulaciones que permitan disponer de normas contables armónicas para todo el ámbito del país. Ejemplos de esta capacidad regulatoria la da la Ley 19.550 de sociedades comerciales que dedica varios artículos a regular estos temas o las disposiciones establecidas por la CNV, Superintendencia de Seguros, Banco Central, etc

Sin embargo, el propio dinamismo y complejidad de estas temáticas hacen poco conveniente que las normas contables estén detalladas en una ley, ni tampoco que el estado nacional a través de una de sus dependencias las emita sin la participación activa de los usuarios y de los emisores y de los profesionales en ciencias económicas, que son quienes deben formular una opinión independiente sobre los estados contables.

Pero, independientemente de la metodología legislativa, no parece recomendable de manera alguna, que el estado nacional "devuelva" la potestad de estos temas a las provincias si no se quiere estar expuesto a tener un mosaico de normas en el país cuando el mundo tiende a normas únicas. Lamentablemente algo de esto está ocurriendo en nuestro medio.

En los últimos 40 años quienes se preocuparon y aportaron a estos temas, mas que el estado nacional o provincial, fueron los profesionales en ciencias económicas quienes, a través de los Consejos Profesionales provinciales que regulan su matrícula (CPCEs), a su vez asociados en la Federación Argentina de Consejos Profesional de Ciencias Económicas, fueron emitiendo normas técnicas que complementaron así las insuficientes regulaciones de las leyes y aportaron así a los diferentes entes de control nacional (CNV, Banco Central, etc.) y provincial (dirección

de personas jurídicas de cada provincia y la IGJ en la Capital Federal) normas de detalle, en muchos casos armonizadas con los nuevos lineamientos de la profesión en el mundo, o adaptadas a las situaciones de la coyuntura económica local (convertibilidad, inflación, devaluación, etc), permitiendo que existiera cierto orden en este ámbito

Esto hizo que de hecho, el mecanismo para la emisión de normas contables en Argentina consiste en que los CPCEs provinciales adoptan obligatoriamente en su jurisdicción y sólo para sus matriculados (ya que éste es su ámbito de actuación) las normas que elabora una Federación donde están asociados. Después de ello, se trata de acordar con los organismos que sí controlan a las sociedades (Direcciones de Personas Jurídicas provinciales, CNV, etc) que las hagan suyas y las promulguen para que los emisores finalmente las cumplan.

¿Qué está pasando con este imperfecto mecanismo?

- a. Se da el caso de que algunos CPCEs provinciales adoptan las normas elaboradas por la Federación pero introducen cambios o suspenden parcialmente algún aspecto. Esto origina, de hecho, normas contables distintas para cada provincia.
- b. También se da que los organismos de control de las sociedades (por ejemplo la CNV) no adoptan textualmente las normas elaboradas por la Federación y a su vez también introducen cambios o suspenden parcialmente algún aspecto. Esto origina normas contables distintas para cada tipo de ente de control, y a su vez distintas para el profesional en Ciencias Económicas que debe dictaminar sobre el balance.
- c. Un tercer hecho muy importante es que el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (el más significativo de los CPCEs) ha cancelado su adhesión a la Federación y está promulgando normas propias. Esto significa que existen normas claramente diferentes entre la Capital y el interior.

Como consecuencia de esto y pese al importante esfuerzo de la Federación nacional de los CPCEs provinciales para mantener un organismo técnico con representación de usuarios, emisores y órganos de control para elaborar normas únicas modernas, las Normas Contables en la Argentina se están convirtiendo en un galimatías muy difícil de seguir. Si se suma a esto la difícil situación coyuntural de la economía argentina, que obliga a adaptaciones de emergencia de las normas contables, que se pretende que sean, al menos iguales dentro del país, se está ante la necesidad de un cambio urgente en todo este imperfecto mecanismo.

Por ello sería deseable que siguiendo la línea de mantener una organización nacional en el cual participen el Estado y sus organismos de contralor, los profesionales matriculados y los emisores de los estados contables, se establezca un ente creado a través de una ley del Congreso de la Nación, que con esos integrantes tenga el poder de emitir las normas contables únicas de aplicación obligatoria para todas las sociedades radicadas en el país, preferentemente armonizadas con las Normas Internacionales.

Carlos E. Zandoná (\*)

2004

(\*)Director de empresas y ex profesor de la UNLP