

**OPINIÓN DE LA COMISIÓN DE ESTUDIOS SOBRE CONTABILIDAD
SOBRE EL “PROYECTO N° 39 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA - NORMAS CONTABLES
PROFESIONALES: REMEDICIÓN DE ACTIVOS”**

COMENTARIOS GENERALES

1. La Comisión de Estudios sobre Contabilidad (CEC) del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA) está de acuerdo con la emisión de una Resolución Técnica que contemple el hecho de que, aun en períodos en los que no están dadas las condiciones normativas para reconocer el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda en los estados contables, sería conveniente dotar a las entes de un mecanismo menos oneroso que el modelo de revaluación y el modelo de valor neto de realización contemplado en las Normas Contables Profesionales (NCP) para determinados activos.
2. No obstante, la CEC opina que la aplicación de cualquier NCP que se ocupe de esta cuestión:
 - a) debería depender de una decisión de cada ente (es decir, debería ser de aplicación opcional), y tal opción debería efectuarse a nivel de cada clase de activos susceptibles de ser remediados;
 - b) debería recaer solo sobre determinados activos susceptibles de ser remediados, que serían:
 - i. los bienes de uso;
 - ii. las propiedades de inversión; y
 - iii. los activos no corrientes mantenidos para su venta (incluyendo aquellos retirados del servicio);
 - c) debería efectuarse de manera uniforme a todos los activos de una misma clase.
3. Asimismo, la CEC considera que deberían existir restricciones basadas en el costo o esfuerzo desproporcionado para que un ente utilice un procedimiento distinto cualquiera que ya previsto por las NCP relevantes (por ejemplo, utilizar costos reexpresados en vez de valores de mercado por tasación).
4. En opinión de la CEC, la estructura y redacción del texto puesto a consulta deberían ser revisadas. En relación con la estructura, la CEC sugiere el siguiente “índice”:

1. ALCANCE

2. NORMAS GENERALES

- 2.1. Objetivo y carácter de esta Resolución Técnica
- 2.2. Efecto de la aplicación de esta Resolución Técnica
- 2.3. Activos susceptibles de ser remediados

3. NORMAS PARTICULARES

- 3.1. Forma de lograr el objetivo de esta Resolución Técnica
- 3.2. Procedimiento para obtener el importe remediado de un activo
- 3.3. Tratamiento uniforme por clases de activos
- 3.4. Posibilidad de interrumpir la aplicación del modelo de revaluación (bienes de uso) o el modelo del valor neto de realización (propiedades de inversión)
 - 3.4.1. Entes que estuvieran aplicando el modelo de revaluación
 - 3.4.2. Entes que estuvieran aplicando el modelo de valor neto de realización para sus propiedades de inversión

- 3.5. Remedición de activos. Procedimiento alternativo.
- 3.6. Comparación con el valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera
- 3.7. Costo atribuido
- 3.8. Registro contable del procedimiento de remedición

4. ASPECTOS DE EXPOSICIÓN

- 5. A continuación, se incorpora de forma intercalado al texto del Proyecto N° 39 de Resolución Técnica (“P39RT”) las opiniones en particular de la CEC.

COMENTARIOS PARTICULARES

PRIMERA PARTE

Visto:

El Proyecto de Resolución Técnica (PRT) sobre “Normas contables profesionales: Remedición de activos” presentado por el CENCyA; y

Considerando:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional.
- b) Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Que en diciembre de 2000 se emitieron las Resoluciones Técnicas (RT) 16, 17 y 18 que establecieron el conjunto principal de las Normas Contables Profesionales -en materia de reconocimiento y medición de activos, pasivos y resultados-, en un proyecto de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- d) Que en los años 2009 y 2010 se adoptaron obligatoriamente las NIIF para ciertos entes incluidos en el régimen de oferta pública, ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables.
- e) Que en el año 2015 se emitieron la RT 41 “Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños” y la RT 42 “Normas contables profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para Entes Medianos” de aplicación optativa para los Entes pequeños y los Entes Medianos.
- f) Que en junio de 2014 se aprobó la Interpretación 8 de normas profesionales “Aplicación del párrafo 3.1 “Expresión en moneda homogénea” de la RT 17” en relación con la sección 3.1 de la RT 17, pero no se incluyó el mismo tema tratado por la Sección 2.6 de la RT 41.
- g) Que la Mesa Directiva y la Junta de Gobierno aprobaron la Resolución JG 517-16 y la Resolución MD 879-17 ratificada por la Resolución JG 527-17, que establecieron que la sección 3.1 de la RT 17 y la sección 2.6 de la RT 41 se aplicarán a partir de los estados contables que cierren desde el 1° de diciembre de 2017-inclusive-.
- h) Que ciertos activos no monetarios de los entes están expresados, en muchos casos, al valor original con que fueron registrados.

i) Que debido a la vigencia del decreto N° 1269/02 (modificado por el decreto 664/03), en el contexto de la evolución experimentada por las variables macroeconómicas desde su aprobación, y las restricciones fácticas imperantes, se torna necesario adoptar criterios contables para minimizar el riesgo de erosión patrimonial y mejorar la comparabilidad de la información contable.

Comentario de la CEC

No se logra comprender a qué se quiso hacer referencia con la expresión “minimizar el riesgo de erosión patrimonial”. Por otra parte, la mayoría de los miembros de la CEC no encuentra la forma en que los requerimientos propuestos en el P39RT permitirían “mejorar la comparabilidad de la información contable”, ni ha encontrado mayores argumentaciones al respecto.

j) Que en la Junta de Gobierno del 17 de marzo de 2017 se aprobó una propuesta presentada por CENCyA sobre remediación de activos y se decidió solicitar al CENCyA que elabore un PRT.

k) Que en la Junta de Gobierno del 30 de junio de 2017 se aprobó que CENCyA se reuniera con los organismos reguladores para conocer sus opiniones antes del tratamiento del PRT.

l) Que se realizaron reuniones con diversos organismos regulares, se escucharon sus opiniones y se incorporaron muchas de ellas en una nueva propuesta de PRT.

Comentario de la CEC

Donde dice “organismos regulares” suponemos que se quiso decir “organismos reguladores”.

m) Que la misma fue aprobada por el CENCyA en su reunión del 7 de setiembre de 2017.

n) Que los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las veinticuatro jurisdicciones han suscripto la denominada “Acta de Tucumán”, en la que exteriorizaron explícitamente su compromiso de participar activamente en la discusión previa, difusión y elaboración de las normas contables, de auditoría y otras.

Por ello:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

Resuelve:

Artículo 1º - Aprobar el Proyecto N° 39 de Resolución Técnica “Normas Contables Profesionales: Remediación de activos” que figura como anexo de esta Resolución.

Artículo 2º - Establecer un período de consulta de sesenta días desde su publicación en la página de internet de esta Federación.

Artículo 3º. Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) realizar los procesos de difusión, divulgación y análisis de este proyecto, de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Tucumán, firmada en la Junta de Gobierno del 4 de octubre de 2013;

b) realizar las gestiones necesarias para lograr una participación activa de los organismos reguladores o de control de las distintas jurisdicciones en el proceso de consulta de este PRT.

Artículo 4º - Solicitar al CENCyA la participación que le sea requerida en lo indicado en el artículo anterior.

Artículo 5° - Publicar este Proyecto de Resolución Técnica en la página de internet de esta Federación, y difundirlo para impulsar la generación de opiniones sobre el mismo.

En la ciudad de Villa Carlos Paz (Córdoba), a los 15 días del mes de setiembre de 2017.

SEGUNDA PARTE

Resolución propuesta

Artículo 1 – Aprobar la Resolución Técnica N° XX “Normas contables profesionales: Remedición de activos” que está como Segunda parte de esta Resolución.

Comentario de la CEC

No se entiende cómo se hace referencia a que las normas propuestas por este PRT están contenidas en “la Segunda parte de esta Resolución”, cuando ya el artículo 1 se encuentra en la segunda parte.

Artículo 2 – Modificar la Interpretación 8 “Aplicación del párrafo 3.1 “Expresión en moneda homogénea” de la RT 17” en los siguientes temas: título, considerandos, tema, alcance de esta interpretación, Pregunta 1 y respuesta, pregunta 2 y respuesta, pregunta 3 y respuesta; agregando la mención a la sección 2.6 de la RT 41 cada vez que se menciona a la sección 3.1 y la mención “RT 41” cada vez que se menciona a la RT 17.

Artículo 3° - Solicitar a la Mesa Directiva que continúe realizando las gestiones necesarias para derogar el Decreto N° 1269-02, modificado por el Decreto N° 664-03.

Artículo 4° - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) el tratamiento de esta Resolución de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Tucumán, firmada en la Junta de Gobierno del 4 de octubre de 2013;
- b) establecer su aplicación obligatoria por única vez al cierre del ejercicio que finalice entre el 1 de diciembre de 2017 y el 30 de noviembre de 2018 (ambas fechas incluidas);
- c) la difusión de esta Resolución Técnica entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresariales de sus respectivas jurisdicciones.

Comentario de la CEC

De acuerdo con la información proporcionada por las autoridades de nuestro Consejo, la próxima Junta de Gobierno de la FACPCE se realizará el 1° de diciembre de 2017. Con lo cual:

- a) La RT que pudiere resultar de este PRT tendría una vigencia anterior a la fecha en la que todos los CPCE del país puedan aprobarla en sus respectivas jurisdicciones.
- b) No existiría tiempo fáctico para realizar una difusión apropiada de la RT que pudiere resultar de este PRT.

Por lo tanto, la CEC considera que se están proponiendo unos requerimientos que –en un gran número de casos– podrían resultar de imposible cumplimiento para los entes y otras partes afectadas por la RT que pudiere resultar de este PRT.

Por otro lado, es de público conocimiento la existencia de un “Proyecto de Ley de Revalúo Tributario y Contable” que ha sido enviado al Congreso de la Nación por el Poder Ejecutivo Nacional para su tratamiento. La CEC considera que, a efectos de que la RT que pudiere resultar de este PRT pueda ser una herramienta efectiva para cubrir las expectativas del Título II de ese Proyecto de Ley, la vigencia de la Ley y de la RT que pudieren resultar de ambos Proyectos convendría, por una razón de orden práctico, que sean concordantes. Se sugiere entonces que la vigencia de la RT que pudiere resultar de este PRT sea igual a la que defina la Ley que pudiere aprobar el Congreso de la Nación.

Artículo 5° - Registrar esta Resolución Técnica en el libro de resoluciones, publicar la parte resolutive en el Boletín Oficial de la República Argentina y el texto completo en el sitio de internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales a los que les pueda resultar de interés las normas de contabilidad y auditoría de Argentina.

1. ALCANCE

Esta norma se aplica a la preparación de estados contables (informes contables preparados para su difusión externa) por parte de todos los entes, excepto aquellos que utilicen para su preparación las normas contables profesionales emitidas por esta Federación incluidas en la RT 26 “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”)”.

Comentario de la CEC

Por la forma en la que está redactado el párrafo precedente, resulta evidente que la vocación del PRT es que la RT que pudiere resultar de su aprobación deba ser aplicada de forma obligatoria por todos los entes que confeccionan estados contables de acuerdo con las RT (distintas de la RT 26). Los integrantes de la CEC no han encontrado un solo argumento que sustente la superioridad técnica de la obligatoriedad como requisito, aunque si ha encontrado varios argumentos para cuestionarla. Por lo tanto, en opinión de todos los integrantes de la CEC la remediación de ciertos activos no monetarios debería ser una opción que pueda ejercer por única vez cada ente (más adelante brindamos nuestra opinión en relación con los elementos que el PRT requiere que sean remediados). Los argumentos en contra de la obligatoriedad se indican a continuación.

1. Vuelta atrás con el avance que significó la aprobación de la RT 41 por parte de la FACPCE.

Con la aprobación de la RT 41 por parte de la FACPCE, la CEC entiende que se inauguró una etapa en la que se reconoce que no todos los entes utilizan los estados contables con un mismo propósito. De ahí la necesidad de simplificar los requerimientos para cierto tipo de entes. No obstante, la obligatoriedad parte del supuesto de que todos los entes que aplican las RT distintas de la 26 son idénticos, y que necesitarían remedir la totalidad de sus activos no monetarios. Esto implica, implícitamente, desconocer el precedente que entendemos, había sentado la FACPCE con la emisión de la RT 41. Incluso, la aplicación obligatoria de esta norma podría llegar a situaciones sin sentido.

Por ejemplo, los entes que aplican la tercera parte de la RT 41 solo pueden usar costo como base de medición de sus bienes de cambio en general cuando obtener su costo de reposición resultase imposible o impracticable. Sin embargo, la aplicación de los requerimientos propuestos en este PRT llevaría a determinar un importe cuya obtención ya fue definida como imposible o impracticable. O si un ente pequeño que aplica la segunda parte de la RT 41 y optó por contabilizar sus bienes de cambio al costo, deba determinar el costo de reposición (por única vez) a efectos de aplicar los requerimientos de la RT que pudiere resultar de este PRT.

2. Se han desconocido antecedentes normativos nacionales

En el pasado reciente, la FACPCE debió emitir una norma de remediación excepcional (la Res. JG 241/02). En esa oportunidad se argumentaba también que los importes de los activos medidos en moneda homogénea podían resultar inferiores a sus importes de mercado en moneda extranjera, y convertidos al tipo de cambio relevante, por lo que se **le brindó a los entes la opción de revaluar estos activos por única vez**. No encontramos fundamentos para este cambio de posición por parte de la FACPCE.

3. Se han desconocido normativa contable comparada

En otros países (como en España), las normas contables prevén que, aun durante largos periodos durante los cuales no se han practicado ajustes por inflación, los entes tengan la opción de revaluar por única vez determinados activos de largo plazo, sin las consecuencias en materia de costos de cumplimiento que demanda el modelo de revaluación para los bienes de uso, o de VNR para las propiedades de inversión. Incluso, en el marco de las NIIF, los entes pueden optar por usar como costo atribuido de determinados activos importes actualizados, mas no están obligados a usarlo.

4. Provoca una ruptura con el espíritu de los requerimientos contenidos en las NCP vigentes

Las modificaciones introducidas por la RT 31 en las NCP han establecido la opción para los entes de:

- a) utilizar el modelo de revaluación para determinadas clases de bienes de uso; y
- b) utilizar el modelo de valor neto de realización para:
 - 1) las propiedades de inversión; o
 - 2) los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo aquellos retirados del servicio).

Es notorio que, siguiendo lo establecido en las NIIF, la FACPCE consideró que la utilización de una medición basada en valores del presente para determinados activos solo sería procedente en caso de que así lo evaluase la Dirección de cada ente en cuestión. Así se expresa en el considerando f) de la RT 31:

- f) que, en determinadas circunstancias, el modelo de revaluación permite proveer mejor información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica en el periodo, para facilitar la toma de decisiones económicas.

La CEC no encuentra argumentos suficientes para compatibilizar el hecho de que:

- Cuando se trata de criterios de medición periódica, el uso de valores de mercados “en determinadas circunstancias” provea “mejor información (...) para facilitar la toma de decisiones económicas”, pero
- Cuando se trata de una remediación por única vez, se argumente (en función al considerando i) que para “mejorar la comparabilidad de la información contable” la remediación por única vez deba ser obligatoria.

5. Plantea un inconsistencia argumental interna y con el resto de las NCP

El único argumento que parece sostener la obligatoriedad es el indicado en el considerando i) (“mejorar la comparabilidad de la información contable”). Sin embargo, el propio PRT presenta una serie de alternativas que tornaría incomparable la información entre entes que apliquen los requerimientos propuestos en este PRT.

Por otro lado, la FACPCE abandonó el principio de “comparabilidad absoluta” para migrar a otro de “comparabilidad entre iguales” con la emisión de las RT N° 41 y 42, y permitiendo tres normas contables profesionales locales generales admitidas (sin considerar el hecho de que también se obligue o requiera en ciertos casos el uso de las NIIF o de la NIIF para las PYMES).

6. Se ignora lo dispuesto por el Proyecto de ley

El Proyecto de Ley que el Poder Ejecutivo Nacional envió al Congreso indica, en artículo 16, lo siguiente (se agregó el subrayado):

ARTÍCULO 16.- Los sujetos que lleven registros contables que les permitan confeccionar balances comerciales podrán ejercer por única vez la opción de revaluar, a los efectos contables, los bienes incorporados en el activo del respectivo ente, conforme lo determine la reglamentación y las normas contables profesionales.

Nótese que el Proyecto de ley prevé que el “revalúo contable” sea una opción para los sujetos que confeccionen estados contables, y no una obligación. En el caso de que el PRT se apruebe exigiendo que los requerimientos que propone sean obligatorios, si los organismos reguladores tomaran a este “revalúo contable” como una opción, y un ente optara por no realizarlo se generaría el siguiente problema:

- a) el auditor debería expresarse en términos de “cumplimiento”;
- b) en el caso de que el regulador no acepte este tipo de informes de aseguramiento, para que el auditor pueda aceptar el encargo y opinar en términos de razonabilidad, el ente deberá agregar una nota cuantificando las diferencias, para lo cual deberá incurrir en el costo de cumplimiento que conlleva la aplicación de los requerimientos propuestos por el PRT.

2. NORMAS GENERALES

2.1. Carácter de esta norma

Esta Resolución Técnica es una norma de excepción, e implica la remediación de ciertos activos no monetarios, a la fecha de cierre del ejercicio determinada en esta norma.

Comentario de la CEC

- En opinión de la CEC, el título del punto 2.1 debería ser “**Objetivo y carácter de esta Resolución Técnica**”
- Se sugiere utilizar una redacción más clara. Por ejemplo:
El objetivo de esta Resolución Técnica es permitir que un ente mida por su importe remediado determinados activos susceptibles de remediación, por única vez. Los requerimientos contenidos en este[a] Proyecto de [Resolución Técnica] son de aplicación excepcional, e implican la remediación de ciertos activos no monetarios que el ente, por aplicación de las otras Normas Contables Profesionales, no venía midiendo en base a valores corrientes. El importe remediado será el que se determine de acuerdo a este[a] Proyecto de [Resolución Técnica], y se refiere a la fecha de cierre del ejercicio determinada en este[a] Proyecto de [Resolución Técnica].

2.2. Efecto de la aplicación de esta norma

Los nuevos importes que surjan de la remediación de activos constituirán, en adelante, el costo atribuido a los mismos desde esa fecha, excepto para aquellos activos en que el ente esté aplicando el modelo de revaluación para sus bienes de uso, o el modelo del valor neto de realización para sus propiedades de inversión o activos no corrientes mantenidos para su venta, y decida continuar aplicándolos.

Comentario de la CEC

- El subtítulo 2.2 debería ser “Efecto de la aplicación de esta Resolución Técnica”
- Se debería ajustar el texto, utilizando uno como el siguiente:
El nuevo importe que surja de la aplicación de esta norma a aquellos activos que el ente no venía midiendo sobre la base de su valor corriente será el importe remediado del activo. ~~Los nuevos importes que surjan de la remediación de activos~~ El importe remediado de un activo constituirán ~~será considerado~~, en adelante, ~~el el~~ costo atribuido ~~a los del~~ los del mismos ~~desde esa fecha~~, excepto para aquellos activos en que el ente esté aplicando el modelo de revaluación para sus bienes de uso, o el modelo del valor

neto de realización para sus propiedades de inversión o activos no corrientes mantenidos para su venta, y decida continuar aplicándolos.

Comentario de la CEC

En opinión de los miembros de la CEC, en esta sección correspondería incorporar un apartado 2.3. que indique lo que sigue:

2.3. Activos susceptibles de ser remediados

Serán susceptibles de ser remediados los siguientes activos, en la medida que el ente no viniera aplicando el modelo de revaluación previsto en la RT 17, o el modelo del valor razonable, previsto en la RT 17 o en la RT 41:

- a) Bienes de uso.
- b) Propiedades de inversión.
- c) Activos no corrientes mantenidos para su venta (incluyendo aquellos retirados del servicio).

Fundamentos de la CEC

Los miembros de la CEC consideran improcedente medir por su valor corriente otros activos distintos de los citados anteriormente, por lo siguiente:

a) En el caso de los activos biológicos:

La RT 22 ya requiere que los activos biológicos se midan en base a algún valor corriente (dependiendo las circunstancias), excepto cuando la obtención de un importe basado en un valor corriente fuera imposible o muy costosa para el ente. Por lo tanto, sería inconsistente que la RT que pudiere resultar de la aplicación de este Proyecto le exija hacer algo que bajo la norma de medición “regular” no habría podido.

b) En el caso de los activos intangibles:

El P39RT prevé que *“si los activos intangibles tuvieran mercado activo se medirán al valor neto de realización. Si no tienen mercado activo se medirán de acuerdo con la sección 3.2.2 de esta Resolución Técnica”*. Sin embargo, la CEC considera que en la práctica no habrá casos a los que no deberá recurrir al procedimiento de la sección 3.2.2 (más adelante se presenta la visión de la CEC sobre el “procedimiento alternativo”).

c) En el caso de los bienes de cambio (en general):

- 1) si el ente es un ente pequeño que optó por utilizar la RT 41 y había decidido medir sus bienes de cambio al costo, tal como lo permite esa RT para ese tipo de entes ([RT 41 segunda parte - 4.1.5.1](#)), no parece lógico que por aplicación de la RT que pudiere resultar de la aprobación de este Proyecto se le exija que determine el costo de reposición de tales activos;
- 2) si el ente es un ente pequeño o mediano que optó por utilizar la RT 41 y venía aplicando la tercera parte de esa RT (Normas de reconocimiento y medición generales para entes medianos), o es un ente que utiliza la RT 17, solo habría medido al costo sus bienes de cambio en general si la determinación del costo de reposición hubiera resultado imposible o impracticable ([RT 41 tercera parte - 4.1.5.1; RT 17-5.4](#)); por lo tanto sería inconsistente que la RT que pudiere resultar de la aplicación de este Proyecto le exija hacer algo que bajo la norma de medición “regular” no habría podido.

d) En el caso de las participaciones permanentes que no permitan tener influencia significativa, control conjunto o control:

El único caso del que podría tratarse con cierto tipo de inversiones que de acuerdo con la Norma regular debe medirse al costo ([RT 41-4.1.9; RT 17-5.9](#)). La CEC considera que si la obtención de un valor corriente para este tipo de inversiones

podría ser muy costosa para un ente. Respecto de la posibilidad de la utilizar el “procedimiento alternativo”, se brinda la opinión de la CEC más adelante.

e) En el caso de participaciones permanentes que permitan tener influencia significativa, control conjunto o control:

La aplicación de la remediación tal como se plantea en esta norma podría conducir a inconsistencias con la aplicación del método de la compra y la posterior aplicación del método del valor patrimonial proporcional (VPP). De igual modo, cuando el ente inversor confeccione estados contables consolidados, la remediación de estas participaciones más allá de lo que equivaldría a medir a VPP una inversión sobre otro ente que utilice el modelo de revaluación o del valor neto de realización podría conducir a la obtención de cifras inconsistentes en los estados consolidados que no permitan lograr los objetivos de la RT 21.

3. NORMAS PARTICULARES

3.1. Procedimiento general

3.1.1. Introducción

La remediación de activos implica cumplir con dos pasos:

- a. Medir los activos en los estados contables del ejercicio de acuerdo con las normas vigentes y las políticas contables que corresponden, previas a esta norma de excepción, y
- b. remedir los activos no monetarios alcanzados por esta norma de acuerdo con las disposiciones establecidas a continuación.

Comentario de la CEC

- El título del punto 3.1 debería ser: “Forma de lograr el objetivo de esta Resolución Técnica”.
- El subtítulo 3.1.1. no debería existir como tal.
- Se sugiere mejorar la redacción del texto. Por ejemplo:

~~Para lograr el objetivo de la presente Resolución Técnica, el ente que opte por aplicar este[a] Proyecto de [Resolución Técnica] La remediación de activos implica cumplir con dos pasos:~~

- a. ~~Medir~~ Obtendrá el importe para los cada activos en los estados contables del ejercicio, de acuerdo con las normas vigentes y las políticas contables que ~~corresponden~~ correspondan, (los importes regulares de ejercicio), ~~previas a esta norma de excepción~~, y
- b. ~~Obtener~~ Obtendrá el importe ~~remedido~~ remedir de los activos no monetarios alcanzados por esta norma de acuerdo con las disposiciones establecidas a continuación.

3.1.2. Procedimiento

Comentario de la CEC

- La numeración debería corresponder a la 3.2.
- Se sugiere modificar el título por “Procedimiento para obtener el importe remedido de un activo”.

La remediación se basará en el siguiente procedimiento (cuyas normas de detalle están en la sección siguiente):

a) Remedir los activos no monetarios a su valor de mercado (valor razonable) a la fecha de cierre del ejercicio, utilizando para ello, preferiblemente, procedimientos que sean consistentes con lo previsto por las normas contables profesionales para determinar ese valor.

Comentario de la CEC

Se sugiere mejorar el texto, con uno como el que sigue:

El importe remedido de un activo se obtendrá utilizando el procedimiento previsto en las normas contables profesionales relevantes para el tipo de activo del que se trate.

Es decir:

- 1) En el caso de los bienes de uso, se utilizarán los requerimientos previstos en la RT 17-5.11.1.1.2.2.
- 2) En el caso de las propiedades de inversión y de los activos no corrientes mantenidos para su venta (incluyendo aquellos retirados del servicio), se utilizarán los requerimientos previstos en la RT 17-4.3.2.

b) Opcionalmente, admitir que la medición del punto anterior se obtenga sobre la base de multiplicar el importe en libros de los activos por un factor que informará esta Federación, considerando la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento y permitir que esta elección se realice por cada clase de elementos que integran un rubro.

Comentario de la CEC

Los integrantes de la CEC consideran que el denominado “procedimiento alternativo” solo podría ser utilizado cuando la aplicación de los requerimientos de las NCP relevantes para cada tipo de activo implicasen un costo o esfuerzo desproporcionado para el ente. En particular:

- a) El ente no podrá aplicar el procedimiento alternativo a una clase de activos que contenga elementos completamente depreciados (multiplicar cualquier factor por cero llevaría a un importe de cero).
- b) En los demás casos:
 - 1) Si el ente utiliza la RT 17 debería demostrar que la obtención del importe remedido implica un costo o esfuerzo desproporcionado.
 - 2) Si el ente utiliza la RT 41, se presume, admitiendo prueba en contrario, que la condición necesaria de “costo o esfuerzo desproporcionado” está cumplida.

Respecto de la justificación de la existencia de un costo o esfuerzo desproporcionado, la CEC encuentra oportuno remitirse a la NIIF para las PYMES (2015), que en su párrafo 2.14B establece:

2.14B La consideración de si la obtención o determinación de la información necesaria para cumplir con un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado depende de las circunstancias específicas de la entidad y del juicio de la gerencia de los costos y beneficios de la aplicación de ese requerimiento. Este juicio requiere la consideración de la forma en que puedan verse afectadas las decisiones económicas de los que esperan usar los estados financieros por no disponer de esa información. La aplicación de un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME, si el incremento de costo (por ejemplo, honorarios de tasadores) o esfuerzo adicional (por ejemplo, esfuerzos de los empleados) superan sustancialmente los beneficios que recibirían de tener esa información quienes esperan usar los estados financieros de las PYMES. Una evaluación del esfuerzo o

costo desproporcionado por parte de una PYME de acuerdo con esta Norma constituiría habitualmente un obstáculo menor que una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una entidad con obligación pública de rendir cuentas porque las PYMES no rinden cuentas a terceros que actúan en el mercado.

c) Realizar la comparación con su valor recuperable luego de remedir los activos de acuerdo con lo determinado en a) y b).

d) Utilizar el importe que surja de la comparación de c) como costo atribuido de los activos que el ente mida posteriormente de acuerdo con el modelo del costo (por obligación o por opción establecido en las normas contables profesionales).

Comentario de la CEC

Se sugiere emplear la expresión “*utilizar el menor entre el importe remedido y el que surja de la comparación de c)*” en lugar de “*el importe que surja de la comparación de c)*”.

e) Presentar los estados contables en forma comparativa con el ejercicio anterior y notas explicativas.

3.2. Procedimiento detallado

(...)

3.2.1. Remedición de los activos no monetarios a su valor de mercado (valor razonable). Procedimiento preferible

Comentario de la CEC

- El texto del apartado 3.2 y 3.2.1 debería ser eliminado, excepto la parte relacionada con la posibilidad de suspender la aplicación del modelo de revaluación o el modelo de valor neto de realización, que se incluiría en un apartado diferente (punto 3.4).
- El punto 3.3. (de acuerdo con la numeración que viene realizando la CEC) debería referirse a lo siguiente:

3.3. Tratamiento uniforme por clases de activos

Un ente que opta por aplicar el modelo de remedición de esta Resolución Técnica:

- a) realizará esa opción a nivel de cada clase de activo susceptible de remedición;
- b) deberá aplicar esta Resolución Técnica a todos los elementos que pertenezcan a una misma clase de activo, dentro de cada rubro.

Comentario de la CEC

- El punto 3.4 debería referirse a “Posibilidad de interrumpir la aplicación del modelo de revaluación (bienes de uso) o el modelo del valor neto de realización (propiedades de inversión)”. El texto podría ser el siguiente (en base al contenido en el P39RT):

3.4.1. Entes que estuvieran aplicando el modelo de revaluación

Si el ente estuviera aplicando como política contable el modelo de revaluación desde un ejercicio anterior al de la aplicación de esta Resolución Técnica, podrá optar por:

- continuar aplicando la misma política contable; o
- emplear, el modelo del costo y considerar el valor revaluado al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución como costo atribuido. Esta opción no será considerada como un cambio de política contable ni se aplicarán las disposiciones de la RT 8 “Normas generales de exposición contable” en esta materia.

El ente no podrá optar, en el mismo período en que opte por aplicar esta Resolución Técnica, por aplicar el modelo de revaluación a efectos de obtener **los importes regulares de ejercicio**.

Cuando el ente hubiera aplicado el modelo de revaluación y decidiera hacer uso de su interrupción, el saldo por revaluación, de existir, deberá ser transferido íntegramente al saldo de patrimonio definido en el punto 3.8 a) en esta Resolución Técnica.

3.4.2. Entes que estuvieran aplicando el modelo de valor neto de realización para sus propiedades de inversión

Si el ente estuviera aplicando como política contable el modelo de valor razonable desde un ejercicio anterior al de la aplicación de esta Resolución Técnica, podrá optar por:

- continuar aplicando la misma política contable; o
- emplear, el modelo del costo y considerar el valor neto de realización determinado al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución como costo atribuido. Esta opción no será considerada como un cambio de política contable ni se aplicarán las disposiciones de la RT 8 “Normas generales de exposición contable” en esta materia.

El ente no podrá optar, en el mismo período en que opte por aplicar esta Resolución Técnica, por aplicar el modelo de valor neto de realización a efectos de obtener **los importes regulares de ejercicio**.

Procedimiento preferible para determinar el valor razonable

(...)

Comentario de la CEC

Este apartado del P39RT debería eliminarse, dado que está cubierto por la remisión a las NCP relevantes para obtener el importe remediado de los activos susceptibles de ser remediados.

3.2.2. Remediación de activos no monetarios. Procedimiento alternativo.

(...)

Comentario de la CEC

- De conformidad con el orden que viene siguiendo la CEC, se sugiere cambiar la numeración por 3.5.
- Sugerimos modificar el texto de esta sección por uno similar al que sigue:

3.5. Remediación de activos. Procedimiento alternativo.

[Explicación de en qué consiste el procedimiento alternativo].

El ente no podrá aplicar el procedimiento alternativo al que se hace referencia en el apartado 3.2.b) de esta Resolución Técnica a una clase de activos que contenga elementos completamente depreciados (multiplicar cualquier factor por cero llevaría a un importe de cero).

En los demás casos:

- a) Si el ente utiliza la RT 17 debería demostrar que la obtención del importe remedido implica un costo o esfuerzo desproporcionado.
- b) Si el ente utiliza la RT 41, se presume, admitiendo prueba en contrario, que la condición necesaria de “costo o esfuerzo desproporcionado” está cumplida.

Siempre que el ente use el procedimiento alternativo, revelará ese hecho y las razones por las que la aplicación del procedimiento preferible hubiera demandado un costo o esfuerzo desproporcionado.

Al aplicar el procedimiento alternativo, el ente deberá multiplicar cada componente por el factor que sea relevante. Tal sería el caso, por ejemplo, de un inmueble con mejoras posteriores activadas.

3.2.3. Comparación del valor surgido de la remediación para cada rubro del activo con su valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera.

(...)

Comentario de la CEC

- De acuerdo con la numeración que viene siguiendo la CEC, este sería el punto 3.6.
- Se sugiere cambiar el título por “Comparación con el valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera”.
- Se sugiere incorporar el siguiente texto al final de esta sección:

Un ente que opte por aplicar el modelo de remediación de esta Resolución Técnica deberá realizar la comprobación de deterioro, prescindiendo de la existencia de indicios (entes que aplique la RT 17 y la tercera parte de la RT 41) o de la existencia de indicios y del hecho de que en los últimos tres ejercicios el ente hubiera tenido resultados positivos (entes que aplican la RT 41 segunda parte).

Para comprobar el deterioro, deberá considerarse las NCP relevantes, y por lo tanto efectuarse:

- a) al nivel de cada bien o, si esto no fuera posible;
- b) al nivel de cada “actividad generadora de efectivo”.

- La CEC observó que el segundo párrafo de la sección 5.11.1.1.2.1 Criterio General, de la RT 17 establece:

No se podrá optar por la utilización del modelo de revaluación para activos o clase de activos integrantes de bienes de uso (excepto activos biológicos), cuando la contribución de tales bienes a los futuros flujos de efectivo sea incierta. La existencia de una incertidumbre acerca de la recuperabilidad del mayor valor que sería incorporado a los referidos activos, en el caso de procederse a su revaluación, tornará inaceptable la adopción de dicho modelo.

Parece lógico mantener este criterio para la aplicación de la Resolución Técnica que pudiera resultar de la aprobación de este Proyecto.

3.2.4. Costo atribuido

Comentario de la CEC

- De acuerdo con la numeración que viene utilizando la CEC, este sería el punto 3.7 en el índice sugerido.

3.2.5. Registro contable del procedimiento de remediación.

Comentario de la CEC

- De acuerdo con la numeración que viene utilizando la CEC, este sería el punto 3.8 en el índice sugerido.

a. La contrapartida de la remediación del activo al cierre del ejercicio se registrará en “Resultados Diferidos – Remediación”.

Comentario de la CEC

- Por uniformidad de estilo, se sugiere utilizar la forma “a)” en lugar de “a.” (vale para los punto b) y c) siguientes).

b. Se aplicará el método del impuesto diferido de acuerdo con la sección 5.19.6 de la RT 17 o la Sección 4.4.4 “Impuesto a las ganancias” de la tercera parte de la RT 41 y se registrará con contrapartida a “Resultados Diferidos – Remediación”. Los entes que utilizan la segunda parte de la RT 41 deben aplicar este inciso.

Comentario de la CEC

- Debería aclararse que, en el caso de que el ente opte por aplicar el modelo de remediación propuesto por el P39RT, deberá aplicar el método del impuesto diferido de forma integral (es decir, a todos los rubros del estado de situación) desde el cierre del ejercicio en el que opte por aplicar el modelo de remediación, y en los sucesivos ejercicios.
- Si no se aplicara de forma integral, se produciría una imposibilidad de analizar los estados contables del ente.
- Asimismo, la CEC considera necesario considerar qué tratamiento se le dispensará a aquellos entes que: (a) habían optado en el pasado por no reconocer el impuesto diferido procedente del ajuste por inflación de los bienes de uso (2002 – 2003); (b) como consecuencia de la aplicación del modelo de remediación debería reconocerlo.

c) El saldo de la cuenta “resultados diferidos – remediación” se presentará en el patrimonio neto y no podrá transferirse a “resultados no asignados”.

3.3. Aspectos de exposición

El estado contable del ejercicio se expondrá en forma comparativa con el ejercicio anterior sin aplicar a las cifras comparativas las normas de remediación de esta resolución.

Se expondrá en notas:

a) Las políticas contables aplicadas como consecuencia de esta resolución, y

b) el efecto producido por esta remediación en la comparabilidad con las cifras del ejercicio anterior y el que se producirá en forma cualitativa en los ejercicios futuros. La nota contendrá como mínimo, un cuadro, por rubro, con las cifras del año anterior, los cambios por la remediación y las cifras de este ejercicio.

Comentario de la CEC

- De acuerdo con la numeración que viene utilizando la CEC, este sería el punto 4 en el índice sugerido.
- La CEC es de la opinión de que debería incorporarse un punto c), requiriendo que se informe en notas cuando el ente aplique el procedimiento alternativo, porque aplicar el procedimiento general le implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado.

ANEXO I - CONCEPTOS

(...)

Comentario de la CEC

La CEC sugiere que se incorporen las siguientes definiciones:

- Importes regulares de ejercicio
- Importe remedido
- Activos susceptibles de remediación