

## ASPECTOS A TENER EN CUENTA EN LA ELABORACIÓN DE ESTADOS CONTABLES

En nuestra secretaría se observan a diario situaciones, que entendemos deben tenerse en cuenta sobre aspectos importantes, desde el punto de vista formal y técnico.

A continuación se presenta un resumen con los puntos más frecuentes a considerar en la presentación de los trabajos.

El siguiente listado, no taxativo, es sólo a título ilustrativo os fines de colaborar con los colegas en algunos aspectos a considerar para la elaboración de los Estados Contables.

### PREPARACION DE ESTADOS CONTABLES:

#### CARÁTULA O ENCABEZAMIENTO (Ítems que no deben faltar):

- Denominación del Ente (RT 8, Cap. VII B.3.a.)
- Domicilio Legal (RT 8, Cap. VII B.3.a.)
- Forma Legal y Duración (RT 8, Cap. VII B.3.a.)
- Identificación de registro en el registro de control (RT 8, Cap. VII B.3.b.)
- Identificación de la fecha de cierre y del período comprendido por los estados contables (RT 8, Cap. VII B.1.a.)
- Mención de Período Irregular (RT 8, Cap. VII B.1.b.)
- Identificación de la Moneda de Cierre en la que se expresan los estados (RT 8, Cap. VII B.2)
- Integración del grupo económico, en su caso. En caso de sociedad controlante, la nómina con domicilio de las sociedades integrantes del grupo. En caso de sociedad controlada, la denominación con domicilio de su controlante (R.T. 8 Cap. VII B.3.c.) Cambios en la composición de los entes que lo conforman o de aquellos cuyos estados se consolidan (R.T. 8 Cap. VII B.3.d)
- Capital del ente: Monto y composición. Cantidad y característica de las acciones (R.T. 8 Cap. VII B.4)
- Actividad principal del ente o de entidades en que ejerce el control o influencia significativa y de los negocios conjuntos en los que participa (R.T. 8 Cap. VII B.5.a y b)
- Disposiciones legales o contractuales fundamentales para el funcionamiento del ente y entidades sobre las que se ejerce control o influencia significativa y de los negocios conjuntos en los que participa (R.T. 8 Cap. VII B.5.c).

#### ESTADOS CONTABLES (Algunas consideraciones generales):

» Indicar la moneda en la cual están expresados (R.T. 8 Cap. II B.)

» Información comparativa a dos columnas (R.T. 8 Cap. II E.):

- En la primer columna los datos del período actual y en la segunda el ejercicio anterior
- Negocios estacionales: incluir en tercer columna o nota los datos a la misma fecha del año precedente
- También presentar información comparativa en notas y anexos cuando se desagregue datos de los estados contables o sean útiles para los usuarios
- Los datos de períodos anteriores se deben preparar utilizando los mismos criterios de medición contable, unidad de medida y agrupamiento de datos que en el período corriente (de no ser así, salvedad de uniformidad)
- Debe informarse cuando difiera la duración del ejercicio precedente con respecto al actual y exponer el efecto que ocasiona en la comparabilidad
- Cuando se trate de períodos intermedios, la información comparativa del Estado de Situación Patrimonial será la correspondiente al mismo estado a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente; las informaciones comparativas correspondientes a los Estados de Resultados (o de Recursos y Gastos), de Evolución del Patrimonio Neto y del Flujo de Efectivo serán las correspondientes al período equivalente del ejercicio precedente.

» Modificación de la información de ejercicios anteriores: Exponer en saldos iniciales del Estado de Evolución de Patrimonio o Estado de flujo de efectivo y adecuar las cifras de la información comparativa (R.T. 8 Cap. II F.).

#### Ajuste por Inflación:

Durante el año 2002 (y hasta Febrero del 2003), la aplicación del ajuste por inflación fue obligatoria, por tal motivo, cuando se presentan trabajos que comprendan a este período, los mismos deberán estar reexpresados a fecha de cierre, o en su defecto se deberá realizar una salvedad en el dictamen del auditor, expresando que los Estados presentados no cumplen con las Normas Contables en cuanto a la presentación en moneda homogénea, tal como lo establece la RT17.

Para el año 2003, el Poder Ejecutivo emite el Decreto 664/03 con fecha 25 de Marzo de 2003, a través del cual establece que los estados contables de ejercicios que cierran a partir de dicha fecha deben ser expresados en moneda nominal. El 05 de Diciembre de ese mismo año, la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. emite la Resolución 287/03 a través de la cual establece que se debe discontinuar el ajuste para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda a partir del 01/10/2003, declarando como último día del período con contexto de inflación o deflación al 30 de Septiembre de 2003 (si bien desde Febrero del 2003, ya resultaba poco significativo).

De acuerdo a la RT17, punto 3.1, en un contexto de inflación o deflación, los estados contables deben expre-

sarse en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. En un contexto de estabilidad monetaria, se utilizará como moneda homogénea a la moneda nominal. La F.A.C.P.C.E. será quien evaluará en forma permanente la existencia de un contexto de inflación o deflación en el país.

#### **Estado de Situación Patrimonial:**

- Incluir Capítulos: Activo; Pasivo; Participación de Terceros sobre el Patrimonio de Sociedades Controladas y Patrimonio Neto (R.T. 8 Cap. III.A.2.)
- Distinguir los siguientes rubros del Activo: Caja y Bancos; Inversiones; Créditos (separado entre los créditos por ventas correspondientes a las actividades habituales y los otros créditos); Bienes de Cambio; Bienes de Uso; Activos Intangibles; Otros Activos y Llave de Negocio. (R.T. 9 Cap. III. A.)
- Dentro del Pasivo diferenciar las deudas (y dentro de ella los saldo por impuestos diferidos) de las provisiones (R.T. 9 Cap. III. B.)
- El Patrimonio Neto se expone en una línea y se referencia al Estado de Evolución del Patrimonio Neto (R.T. 9 Cap. III D.)
- Se deben clasificar en corrientes y no corrientes. Dentro de los activos en función decreciente de liquidez y en Pasivos en función de su exigibilidad y vencimiento, exponiendo primero las obligaciones ciertas y luego las contingentes (R.T. 8 Cap. III. A.).

#### **Estado de Resultados:**

- Mostrar por separado las operaciones que continúan de las discontinuadas o en discontinuación (R.T. 9 Cap. IV. A.)
- Clasificados en: Resultados Ordinarios (dentro de ello se debe distinguir: Ventas Netas de bienes y servicios; Costo de los bienes vendidos y servicios prestados; Resultado Bruto sobre Ventas (excepto cuando se utilice la dispensa para EPEQ); Resultado por valuación de bienes de cambio a su V.N.R.; Gastos de comercialización; Gastos de Administración; Otros Gastos; Resultados de Inversiones en Entes relacionados; Depreciación de la llave de negocio en los estados contables consolidados; Resultado financieros y de tenencia (incluyendo el RECPAM); Otros Ingresos y Egresos; Impuesto a las Ganancias; y Participación minoritaria sobre resultados) y Resultados Extraordinarios (discriminados igual que ordinarios detallando las partidas o en un solo renglón discriminando en notas) (R.T. 9 Cap. IV. B y C.)
- No EPEQ que realizan oferta pública: Resultado por acción ordinaria (RT 9 Cap. IV D)
- Si utiliza la excepción temporal sobre intereses implícitos de la resolución 282 art. 2 inc 3): los resultados financieros y por tenencia en un solo renglón, y no se expondrá el renglón correspondiente al resultado bruto. El ente deberá cumplimentar las exigencias legales sobre la información correspondiente al estado de resultados.

#### **Estado de Evolución del Patrimonio Neto:**

- Clasificadas en Aporte de los Propietarios y Resultados Acumulados. (R.T. 8 Cap. V A.2).
- Integran los Aportes de los Propietarios: Capital Suscrito (discriminado el valor nominal de su ajuste por R.T.6); Aportes Irrevocables y Prima de Emisión (R.T. 9 Cap. V. A.)
- Integran los Resultados Acumulados: Ganancias Reservadas; Resultados Diferidos y Resultados no Asignados (R.T. 9 Cap. IV. B.)
- Para cada rubro del Patrimonio Neto se debe indicar el saldo inicial, las variaciones del período, y el saldo final (R.T. 8 Cap. V A.2).

**Estado de Flujo de Efectivo** (opcional durante los tres primeros ejercicios de aplicación de la RT 17 para EPEQ salvo entidades sin fines de lucro, cooperativas y mutuales)(\* )

- Exponer la variación neta acaecida en el efectivo y sus equivalente (R.T. 8 Cap. VI A.1)
- Informar las causas de variación del efectivo para las actividades operativas, de inversión y de financiación (R.T. 8 Cap. VI A.2 y A.3)
- Se puede exponer por el método indirecto las provenientes de las actividades operativas solamente (R.T. 8 Cap. VI A.3.1).
- Los flujos ocasionados por partidas extraordinarias se deben atribuir a las actividades según corresponda o exponerse por separado. (R.T. 8 Cap. VI, A.4)
- Cuando se haga uso de la dispensa otorgada por la Resolución 282/03(\*), deberá dejarse asentado en una nota a los Estados Contables la aplicación de la resolución antedicha.

#### **Estados Complementarios (Consolidados):**

- Incluir, cuando corresponda, el Estado de situación patrimonial o balance general consolidado; Estado de Resultado Consolidado y Estado de Flujo de Efectivo consolidado.

#### **NOTAS Y/O ANEXOS**

(referenciados en estados básicos y ordenados según ellos - R.T. 8 Cap. VII C.)

- Como Nota 1 se debe realizar una Nota de Base de Preparación de los Estados Contables, donde se identifique cuáles fueron las Normas aplicadas para la confección de los estados presentados.
- Período Irregular: Mencionar efectos sobre comparabilidad, y variaciones estacionales. (R.T. 8 Cap VII B.1.b)
- Informar las transacciones con entidades en que ejerce el control o influencia significativa (R.T. 8 Cap. VII B.5. d)
- Comparabilidad: circunstancias que la afecten respecto de períodos anteriores o períodos futuros (R.T. 8 Cap. VII B.6)
- Unidad de medida: Expresar el criterio para reexpresar los estados contables, identificando el índice utilizado (R.T. 8 Cap. VII B.7)
- Exponer los criterios de medición de las principales clases de activos y pasivos (R.T. 8 Cap. VII B.8.a) (R.T. 9 Cap. VI B)
- Costos financieros activados: informar importe desagregado por rubro (R.T. 8 Cap. VII B.8.b.1)
- Inversiones en títulos de deuda con cotización no medida a VNR: informar el VNR y diferencia con el importe

contabilizado (R.T. 8 Cap. VII B.8.b.2)

■Créditos, inversiones y deudas medidos a valores corrientes o costo de cancelación: informar método y supuestos considerados (R.T. 8 Cap. VII B.8.b.3)

■Bienes Intangibles cuya vida útil supere 20 años: base de su estimación (R.T. 8 Cap. VII B.8. b) 4.)

■Desvalorizaciones de activos: informar los rubros a los que pertenecen, si se consideró VNR o valor de uso, forma de determinar los VNR, tasa de descuento para calcular valor de uso, hechos o circunstancias que lo motivaron y efectos en el Estado de Resultados (R.T. 8 Cap. VII B.8.5.iii a viii)

■Composición de los rubros de importancia no incluido en los estados contables (R.T. 8 Cap. VII B.9)

■Activos y pasivos en moneda extranjera: monto y tipo de cambio (R.T. 9 Cap. VI A.1.b)

■Informar activos y pasivos con garantía que disminuyan los riesgos del ente o de sus acreedores (R.T. 9 Cap. VI A.1.d)

■Saldo con entidades sobre las cuales se ejerce, o que ejercen sobre el ente, control conjunto o influencia significativa (R.T. 9 Cap. VI A. 1. e)

■Naturaleza de los activos que integran el rubro bienes de cambio (R.T. 9 Cap. VI A.2)

■Bienes de uso y activos intangibles: informar naturaleza, saldos iniciales, adiciones, bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por comparación con valores recuperables, recupero de las desvalorizaciones y saldos finales de los valores originales y de la depreciación acumulada. Individualizar los bienes de uso incorporados mediante arrendamiento financiero (R.T. 9 Cap. VI A.3 y 6) (R.T. 8 Cap. VII B.8)

■Inversiones permanentes: si es en otros entes indicar denominación, actividad, porcentaje de participación en capital y en votos y valor contable. Otras inversiones: asimilable a bienes de uso (R.T. 9 Cap. VI A.4) (R.T. 8 Cap. VII B.9)

■Informar dividendos acumulativos impagos a acciones preferidas (R.T. 9 Cap. VI A.8)

■Bienes de disponibilidad restringida: explicación de la restricción (R.T. 8 Cap. VII B.10) (R.T. 9 Cap. VI A.5)

■Bienes con gravámenes: indicación de los bienes gravados, rubro del activo al que pertenecen y valor en libros, importe de la deuda garantizada, rubro del pasivo en que se incluye y naturaleza del gravamen (R.T. 8 Cap. VII B.11) (R.T. 9 Cap. VI A.5)

■Contingencias con probabilidad no remota y no reconocidas contablemente: informar naturaleza, estimación de efectos patrimoniales, indicación de incertidumbre de importes y momentos de cancelación y eventuales reembolsos por obligaciones a cancelar (R.T. 8 Cap. VII B.12.B)

■Contingencias reconocidas contablemente: informar naturaleza, indicación de incertidumbre de importes y momentos de cancelación, eventuales reembolsos por obligaciones a cancelar, los importes de saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final, y las causas de los aumentos y disminuciones (R.T. 8 Cap. VII B.12.C)

■Restricción para la distribución de ganancias: informar sus razones y el momento en que cesará (R.T. 8 Cap. VII B.13)

■Modificación a la información de ejercicios anteriores: informar el concepto y cuantificar su efecto sobre los estados básicos al inicio o cierre del ejercicio anterior, referenciar los rubros modificados. Si surge de un cambio en las normas contables aplicadas: describir el método anterior, el nuevo y justificar (R.T. 8 Cap. VII B.14)

■Hechos posteriores al cierre: informarlos cuando puedan afectar significativamente la situación futura del ente (R.T. 8 Cap. VII B.15.a)

■Participación en negocios conjuntos: informar la parte correspondiente a la participación del ente. Debe presentarse por separado según el tipo de actividad. Esta información puede presentarse en la nota donde se detalla la composición de los principales rubros (R.T. 8 Cap. VII B.16)

■Pasivos por costos laborales: informar pasivo pendiente de reconocimiento y cargo al resultado del ejercicio si no ha contabilizado la totalidad del pasivo laboral según 5.19.7 de RT 17 (R.T. 8 Cap. VII B.17)

■Valor Patrimonial Proporcional: cuando se utiliza este método se debe informar: en qué inversiones se aplicó, porcentaje de participación, aplicación de la RT 21 cuando las fechas de cierre no coinciden y diferencias en los criterios contables con la sociedad emisora (R.T. 8 Cap. VII B.18)

■Conciliación entre el efectivo y equivalentes del Estado de Flujo de Efectivo con partidas del Estado de Situación Patrimonial (R.T. 8 Cap. VII B.19)

■Operaciones discontinuadas o en discontinuación: desde el momento en que se decide y hasta el período en que se completa o abandona: describir la operación discontinuada, su segmento asignado, los hechos que la produjeron, sus fechas y la fecha probable de conclusión, importes registrados de los activos y pasivos que se ha resuelto disponer o cancelar, los importes registrados, precio y momento esperado del flujo de fondos de los activos cuya venta se ha comprometido, razones de cambios en las estimaciones, importes que dentro del flujo de efectivo corresponden a operaciones de este tipo y, en caso de abandono, informar el hecho y sus efectos (R.T. 9 Cap. VI C.6)

■Impuesto a las ganancias: según lo establecido en los incisos a) a f) del punto C.7 del Cap. VI de la RT 9, de aplicación obligatoria para los EPEQ, a partir del 4º ejercicio de aplicación de la RT 17 y para el resto de los entes, a partir del 3º ejercicio de su aplicación (Res 282 art.2 a.2) (\*)

■Si utiliza la excepción temporal sobre intereses implícitos de la resolución 282\* art. 2 inc 3): indicar la opción utilizada y las limitaciones que esa utilización provoca en la información contenida en los estados contables. En particular, cuando el efecto de no segregarse los componentes financieros implícitos en las cuentas de resultados fuera significativo.

■EPEQ – Cálculo del costo de ventas por diferencia de inventario: según dispensa del ANEXO A de RT 17. Explicar que los costos de venta calculados pueden incluir resultado por tenencia no cuantificados (R.T. 17 ANEXO A. b) (\*)

■EPEQ – Justificar razón si no fue posible comparar el valor recuperable de los Bienes de Uso al nivel de actividad (R.T. 17 ANEXO A.a. modificado por Resolución 282). Durante los 3 primeros ejercicios de aplicación de la RT. 17 explicar si la comparación se realizó a nivel de actividad o a nivel global (Res. 282 art. 2 punto 4) (\*)

■EPEQ – Expresar cuando se ha usado alguna dispensa de las previstas en el ANEXO A de la RT 17 (R.T. 17 ANEXO A) (\*)

■EPEQ durante los tres primeros ejercicios de aplicación de la RT 17(\*) y NO EPEQ durante los dos primeros ejercicios: se admite que la segregación de los componentes financieros implícitos se efectúe únicamente sobre los saldos de activos y pasivos a la fecha de los estados contables. (Res. 282 art. 2 3.) (\*)

(\*)NOTA: La vigencia de la Resolución 282/03 ha sido extendida a través de la emisión de la Res.305/04, siendo de aplicación, esta última, para los ejercicios iniciados a partir del 01/12/04, pero recomendándose su aplicación en ejercicios anteriores.

## INFORME DEL AUDITOR:

■ Según Reglamento de Certificación de Firmas debe diferenciarse de cualquier otro tipo de información. Puede estar escrito sobre papel: sin membrete o con membrete del propio profesional y/o sociedad de profesionales que éste integra, o en formulario requerido por entidad oficial.

■ La documentación a la que se refiere el informe debe encontrarse firmada por autoridad responsable del ente emisor de la información.

■ Se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.

■ El informe sobre estados contables se debe presentar con la siguiente sistematización:

- 1- Título
- 2- Destinatario
- 3- Identificación de los Estados Contables objeto de Auditoría (recordar que las notas y anexos son parte integrante de los Estados contables, por lo que deben incluirse en este punto)
- 4- Alcance del trabajo de Auditoría
- 5- Dictamen u opinión sobre los Estados Contables en su conjunto o la indicación por la cual no se emite opinión.
- 6- Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión.
- 7- Lugar y fecha de emisión
- 8- Firma del auditor

## CERTIFICACIÓN: Pasos a seguir para su emisión:

1- Identificación de las afirmaciones que se pretenden certificar.

2- Reunión de elementos de juicio válidos y suficientes que permitan la emisión de la Certificación, a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

- a- Cotejo de la información con los registros contables
- b- Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria
- c- Examen de la documentación respaldatoria
- d- Inspecciones oculares (ej.: arqueo de caja, documentos e inversiones; toma de inventarios físicos de bienes de cambio y de uso)
- e- Obtención de confirmaciones directas de terceros (ej.: bancos, clientes, proveedores, asesores legales, etc.)
- f- Comprobaciones matemáticas

**Para la emisión de una certificación el profesional deberá tener en cuenta que no puede actuar sobre bases selectivas. Ello es así por cuanto la certeza que requiere, la seguridad total más allá de toda duda que necesita, sólo podrá lograrlas mediante el conocimiento de todas las operaciones, partidas, documentación, registraciones, y otros elementos.**

3- Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados

4- Emisión de la certificación.

Por lo indicado precedentemente, surge que la tarea del profesional referida a certificaciones debe quedar perfectamente identificada con los elementos verificados bajo una estructura técnica adecuada, con detalle preciso de la documentación y aseveración clara respecto de lo que se certifica.

## DIFERENCIAS ENTRE INFORME Y CERTIFICACIÓN:

	INFORME	CERTIFICACIÓN
<b>Definición</b>	Es un juicio de valor. El profesional expresa su opinión sobre la razonabilidad de las cifras o se abstiene de hacerlo.	Es una manifestación del C.P.N. que consiste sólo en informar sobre determinados hechos que se constatan con documentación respaldatoria.
<b>Manifestación Profesional</b>	Según la R.T. Nº 7 se manifiesta a través de un informe que debe realizarse de acuerdo a procedimientos de auditoría previstos en el punto III.B. de la norma.	En la R.T. Nº 7 el punto III.C.43 es el que establece el contenido de la certificación.
<b>Responsabilidad del Profesional</b>	Amplia, permite al usuario considerar que la información examinada por el C.P.N. en sus aspectos significativos cumple razonablemente con integridad, valuación, exposición, etc.	Limitada a que la información concuerde con las registraciones contables y/o documentación respaldatoria.

Les recordamos a los colegas que nuestra secretaría, con el objeto de lograr una mayor jerarquización de la profesión y realizando como siempre una labor docente, se encuentra a su disposición para aclarar todas aquellas dudas que puedan surgir de la aplicación de las nuevas normas y de la elaboración de trabajos profesionales