

## RESOLUCION DE CONSEJO SUPERIOR N° 10/2003

### VISTO

Las disposiciones interpretativas Nros. 1, 2 y 3 emanadas de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejo Profesionales de Ciencias Económicas, y;

### CONSIDERANDO

Que, la primera de ellas versa sobre “Transacciones entre partes relacionadas (financieras, refinanciaciones y otras)”, la segunda sobre “Estado de Flujo de Efectivo y sus Equivalentes” y la última sobre “Contabilización del Impuesto a las Ganancias”.

Que, los acuerdos de interpretación constituyen un pronunciamiento técnico previsto en el reglamento del CECyT a partir de su reforma del 27 de setiembre de 2002 y tienen por efecto constituir una regla obligatoria de interpretación del instituto contable al que refiere.

Que, las directivas de interpretación fueron examinadas por los componentes de la Junta de Gobierno y aprobadas con el voto afirmativo de este Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe.

Que, corresponde adoptar las medidas para que las normas de interpretación sancionadas por la FACPCE resulten aplicables en ámbito de este Consejo.

Por ello, y en ejercicio de las atribuciones conferidas por el artículo 33 inciso f) de la Ley 8738.

### EL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

#### RESUELVE:

**Artículo 1º:** Declarar aplicables en ámbito de este Consejo los acuerdos de Interpretaciones Nros. 1, sobre “Transacciones entre partes relacionadas (financieras, refinanciaciones y otras)”, 2 referida a “Estado de Flujo de Efectivo y sus Equivalentes” y 3 “Contabilización del Impuesto a las Ganancias”.

**Artículo 2º:** Las normas de interpretación aprobadas tienen vigencia en ámbito de este Consejo a partir de las fechas establecidas en los respectivos acuerdos de interpretación.

**Artículo 3º:** Integran, como anexos, esta resolución los acuerdos de interpretación nros. 1, 2 y 3 emanados de la FACPCE.

**Artículo 4°:** Comuníquese a las Cámaras, a los matriculados, publíquese en el Boletín Oficial de la Provincia, regístrese y archívese.

Santa Fe, 29 de agosto de 2003

Dr. JUAN CARLOS F. ALMEIDA  
Contador Público  
Secretario

Dr. CARLOS A. C. TOMATI  
Contador Público  
Presidente

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES  
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)**

**INTERPRETACIÓN N° 1**

**TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS  
(FINANCIERAS, REFINANCIACIONES Y OTRAS)**

**PRIMERA PARTE**

**Visto:**

El proyecto de interpretación sobre “Transacciones entre partes relacionadas (financieras, refinanciaciones y otras)” presentado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación; 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 el Reglamento del CECyT ha incorporado, a partir del 27 de septiembre de 2002, un nuevo tipo de pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria: la interpretación;
- d) que la profesión contable argentina necesita conocer, cuando se presentan alternativas en la interpretación de las normas contables profesionales vigentes, cual es la más adecuada;
- e) que esta interpretación, sobre “Transacciones entre partes relacionadas (financieras, refinanciaciones y otras)”, contribuye al objetivo referido en el considerando anterior.

**Por todo ello:**

**LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA  
FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS**

**Resuelve:**

**Artículo 1º** - Aprobar la Interpretación N° 1, sobre “Transacciones entre partes relacionadas (financieras, refinanciaciones y otras)”, detallada en la segunda parte de esta Interpretación;

**Artículo 2º** - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) la vigencia para los estados contables anuales o períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de julio de 2003, si bien se recomienda su aplicación anticipada;

- b) la difusión de esta Interpretación entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresarios de sus respectivas jurisdicciones.

**Artículo 3°** - Registrar esta Interpretación en el libro de interpretaciones de normas de contabilidad y auditoría, publicarla en su parte resolutive en el Boletín Oficial de la República Argentina, y completa en la página web de esta Federación y en forma impresa, y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

Dr. Oscar G. Maciel  
Secretario

Dr. Luis J. Garzarón  
Presidente

## **INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA N° 1**

### *SEGUNDA PARTE*

TEMA:

Transacciones entre partes relacionadas (financieras, refinanciaciones y otras)

Referencia: Resolución Técnica 17, secciones 4.5.2 “Créditos en moneda originados en transacciones financieras”, 4.5.3 “Créditos en moneda originados en refinanciaciones”, 4.5.4. “Otros créditos en moneda”<sup>1</sup>, 4.5.7 “Pasivos en moneda originados en transacciones financieras, 4.5.8 “Pasivos en moneda originados en refinanciaciones” y 4.5.9. “Otros pasivos en moneda”<sup>2</sup>.

Alcance general de una Interpretación

**De acuerdo con el artículo 29 del Reglamento del CECyT aprobado el 27 de septiembre de 2002 por la Junta de Gobierno de la FACPCE, una interpretación de norma contable argentina, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma contable.**

Alcance de esta Interpretación

1. Esta interpretación expone el tratamiento contable a seguir en los casos en que las transacciones financieras y refinanciaciones, así como otras transacciones que originan otros créditos y otros pasivos en moneda, se celebren entre partes relacionadas, definidas como tales en la sección 3 (*Información a exponer sobre partes relacionadas*) de la Resolución Técnica N° 21 (*Valor patrimonial proporcional- Consolidación de estados contables- Información a exponer sobre partes relacionadas*).

### **Pregunta 1**

2. Las secciones 4.5.2, 4.5.3, 4.5.4, 4.5.7, 4.5.8 y 4.5.9 mencionadas anteriormente establecen la medición contable a aplicar, cuando las operaciones incluidas se realizan entre partes independientes. Corresponde preguntarse: ¿Cuál debe ser el

<sup>1</sup> Texto modificado por la Resolución 249-02 de la FACPCE

<sup>2</sup> Idem nota 1.

Res. Consejo 10/2003

tratamiento contable de las transacciones identificadas en esas secciones, cuando se celebren entre partes relacionadas?

**Respuesta**

3. Este tipo de transacciones debe medirse contablemente de acuerdo con las condiciones pactadas. Teniendo en cuenta que las partes relacionadas pueden realizar transacciones que partes independientes no emprenderían, es relevante la exposición de dichas transacciones y sus condiciones, según lo establecido en la sección 3 (*Información a exponer sobre partes relacionadas*) de la Resolución Técnica N° 21 (*Valor patrimonial proporcional- Consolidación de estados contables- Información a exponer sobre partes relacionadas*).

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES  
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)**

**INTERPRETACIÓN N° 2**

## ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO Y SUS EQUIVALENTES

### PRIMERA PARTE

#### Visto:

El proyecto de interpretación sobre “Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes” elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación; 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 el Reglamento del CECyT ha incorporado a partir del 27 de septiembre de 2002, un nuevo tipo de pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria: la interpretación;
- d) que la profesión contable argentina necesita conocer, cuando se presentan alternativas en la interpretación de las normas contables profesionales vigentes, cual es la más adecuada;
- e) que esta interpretación sobre “Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes” contribuye al objetivo referido en el considerando anterior y ha sido aprobado por los organismos técnicos de la FACPCE.

#### Por todo ello:

### LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

#### Resuelve:

**Artículo 1º** - Aprobar la Interpretación N° 2 sobre “Estado de Flujo de Efectivo y sus equivalentes”, detallada en la segunda parte de esta Interpretación;

**Artículo 2º** - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) la vigencia para los estados contables anuales o períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1º de agosto de 2003, si bien se recomienda su aplicación anticipada;
- b) la difusión de esta Interpretación entre sus matriculados, los organismos de control, establecimientos educativos y a los empresarios de las respectivas jurisdicciones.

**Artículo 3º** - Registrar esta Interpretación en el Libro de Interpretaciones de Normas de Contabilidad y Auditoría; publicar la parte resolutive, en el Boletín Oficial de la República Argentina; el texto completo en la página web de esta Federación y en forma impresa; comunicarla a los Consejos Profesionales y a los Organismos Nacionales e Internacionales pertinentes.

Corrientes, 4 de julio de 2003

Dr. Oscar G. Maciel  
Secretario

Dr. Luis J. Garzarón  
Presidente

**INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA N° 2**

**SEGUNDA PARTE**

**TEMA:**

**Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes**

Res. Consejo 10/2003

**Referencia: Sección A.3 del capítulo VI de la Resolución Técnica N° 8, modificada por la Resolución Técnica N° 19, sección 4.14. y la resolución 249-02**

**Alcance general de una Interpretación**

De acuerdo con al artículo 29 del Reglamento del CECyT aprobado el 27 de septiembre de 2002 por la Junta de Gobierno de la FACPCE, una interpretación de norma contable argentina, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma contable.

**Alcance de esta interpretación**

1. Esta interpretación provee guías sobre el tratamiento en el estado de flujo de efectivo (EFE) de los resultados financieros y por tenencia (RFyT) generados por el efectivo y equivalentes de efectivo (E y EE) y del resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda (RECPAM) generado por rubros monetarios distintos al E y EE.

**Pregunta 1**

2. ¿Cómo deben determinarse los componentes del E y EE y cómo deben exponerse los RFyT (incluyendo el RECPAM) originados en la tenencia de E y EE?

**Respuesta**

3. La Resolución Técnica N° 8 establece que se consideran E y EE al efectivo, los depósitos a la vista y los activos que se mantienen con el fin de cumplir con los compromisos de corto plazo más que con fines de inversión u otros propósitos y aclara que una inversión solo podrá considerarse como equivalente de efectivo cuando tenga un plazo corto de vencimiento (por ejemplo, tres meses o menos desde su fecha de adquisición). Esta definición establece una pauta temporal para que un activo pueda integrar la partida E y EE, pero no pretende que todos los activos que satisfagan las condiciones previamente mencionadas sean considerados integrantes del E y EE. Por ejemplo, una institución financiera puede mantener instrumentos financieros con vencimientos de tres meses o menos y definir que forman parte de sus actividades comerciales y de inversión y no de su programa de gestión de efectivo. Asimismo, podrían existir inversiones que cumplen con las condiciones para ser clasificadas como equivalentes de efectivo, pero integran una cartera general de inversiones cuyos flujos de efectivo no resulta práctico desagregar y por ende el ente emisor de los estados contables decide exponer íntegramente como actividades de inversión. En definitiva, la composición de la partida E y EE está condicionada por el tipo de negocio que desarrolla el ente y por la variedad en las prácticas de gestión de efectivo. Esto hace necesario que los entes revelen en la información complementaria los criterios adoptados para determinar la composición de la partida E y EE y concilien su saldo al inicio y al cierre del período con los saldos de las partidas individuales correspondientes del estado de situación patrimonial.

4. Una vez definida por el ente la composición del E y EE, la información sobre su variación cuantitativa entre el inicio y el cierre del período analizado debe permitir diferenciar los siguientes conceptos:

(a) Entradas y salidas del E y EE originadas en actividades operativas (transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de la empresa y otras que no puedan clasificarse como actividades de inversión y de financiación, incluyendo la compra venta de inversiones en acciones y títulos de deuda destinados a su negociación habitual), actividades de inversión (adquisición y enajenación de activos realizables a largo plazo e inversiones que no son equivalentes de efectivo ni están destinadas a su negociación habitual) y actividades de financiación (transacciones con los propietarios del capital o con los proveedores de préstamos).



(b) RFyT generados por los mismos componentes del E y EE. Esta variación no se deriva de ninguna de las tres actividades indicadas en 4(a) pero refleja la gestión propia de un ente sobre el E y EE, que incluye la decisión de invertir sobrantes transitorios de efectivo. Estos resultados pueden ser de dos tipos:

- (i) RFyT generados por los equivalentes de efectivo que a medida que se devengan modifican en términos nominales el total del E y EE (intereses de plazo fijo, diferencia de cambio de la tenencia de moneda extranjera), pero no producen cambios en dicho total al momento de la transformación en efectivo (cobro del depósito a plazo fijo o realización de la moneda extranjera), dado que éstas últimas operaciones solo afectan la composición interna del grupo de E y EE, y
- (ii) Resultados que solo reflejan los cambios en el poder adquisitivo de los componentes del E y EE, pero no impactan en sus importes nominales. Este es el caso del RECPAM.

5. Sin embargo, muchos entes están habituados a analizar e informar los resultados provenientes de su gestión sobre el E y EE en conjunto con los flujos de efectivo generados por las actividades operativas, en el entendimiento que dichos flujos constituyen un indicador de los efectos financieros de esas actividades y que debe contemplar todos los RFyT, incluyendo los generados por los propios componentes del E y EE.

6. Atendiendo a los requerimientos de información indicados en los puntos 3 y 4 y a la práctica mencionada en el punto 5, esta Interpretación considera que la variación del E y EE correspondiente a los RFyT (incluyendo el RECPAM) generados por los propios componentes del E y EE, puede exponerse:

(a) En la sección "Causas de la variación" luego de las actividades operativas, de inversión y de financiación y en un renglón separado e independiente de ellas, bajo el título "Resultados financieros y por tenencia generados por el efectivo y sus equivalentes". Cuando el ente haya optado por presentar las actividades operativas por el método indirecto, el mismo importe deberá incluirse como un ajuste específico al resultado ordinario del ejercicio para poder arribar al flujo neto de efectivo generado por o utilizado en las actividades operativas; o

(b) En la sección "Causas de la variación" integrando las actividades operativas. Bajo esta alternativa, cuando el EFE no permita identificar específicamente el importe de la variación correspondiente a los RFyT (incluyendo el RECPAM) generados por los propios componentes del E y EE (esto ocurrirá normalmente cuando los entes presenten los flujos de efectivo de las actividades operativas por el método indirecto y la mencionada variación se mantenga dentro del resultado del ejercicio), en la información complementaria deberá incluirse dicho importe y el criterio de presentación seguido. Los entes pequeños comprendidos en el Anexo A de las Resoluciones Técnicas N° 17 y 18 pueden limitarse a exponer el criterio utilizado en la presentación de los RFyT generados por los componentes del E y EE, sin identificar el mencionado importe.

7. Bajo cualquiera de los criterios de presentación admitidos, es recomendable que en el cuerpo del EFE o en la información complementaria se detalle la composición de los RFyT generados por el E y EE (intereses, diferencia de cambio y RECPAM).

En el Anexo se presentan ejemplos de aplicación de las respuestas 4 a 7, los que forman parte de esta interpretación.

#### Pregunta 2

8. ¿En el método indirecto, debe exponerse el RECPAM proveniente de rubros monetarios distintos al E y EE, ajustando el resultado del ejercicio como una partida de ajuste independiente, del

tipo indicado en el inciso a) de la Sección A.3.1 del capítulo VI de la Resolución Técnica N° 8 (*“las que integran el resultado del período corriente pero nunca afectarán al E y EE –por ejemplo, las depreciaciones de bienes de uso–”*)?

Respuesta

9. El RECPAM del E y EE está incluido entre los RFyT de los componentes del E y EE y explica una variación cuantitativa del total de estos componentes, como ha sido expuesto en las respuestas de la pregunta 1. El RECPAM total expuesto en el estado de resultado incluye también el RECPAM proveniente de otros rubros monetarios distintos a los componentes del E y EE. Este RECPAM no genera un aumento o disminución del E y EE y, por lo tanto, no debe exponerse en el EFE presentado bajo el método directo y debe ajustar el resultado ordinario del ejercicio en el EFE presentado bajo el método indirecto. Este último ajuste podrá exponerse:

- (a) como una partida de ajuste independiente, del tipo indicado en el inciso a) de la sección A.3.1. del capítulo VI de la RT 8 o, si fuera aplicable,
- (b) como una partida integrante de la variación del rubro monetario que generó el RECPAM (por ejemplo cuentas a cobrar, cuentas a pagar, etc.). Sin embargo, si este rubro monetario generó flujos de efectivo que deben exponerse por separado (intereses y dividendos cobrados y pagados, impuesto a las ganancias pagados), el ente ajustará los resultados ordinarios por la variación en el correspondiente rubro monetario excluido el flujo de efectivo que corresponde informar por separado.

En el Anexo se presentan ejemplos de aplicación de la respuesta 9, que forman parte de esta interpretación.

## ANEXO DE LA INTERPRETACIÓN N° 2 – ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO Y SUS EQUIVALENTES

Ejercicios con ejemplos de aplicación de las respuestas 4 a 7 y 9 de esta interpretación.

### 1) Ejercicio correspondiente a la respuesta 4, 5 y 6 ( Se ejemplifica con diferencias de cambio pero es aplicable a otros RFyT)

	31/12/02 u\$s 3.000 t.c. 2,00	Compra Bien de uso u\$s 2.000 t.c. 2,20	Emisión O Negociable u\$s 4.000 t.c. 2,50	Ingresos Netos	Diferen cia de cambio	31/03/0 3 t.c. 3,00	Cálculo s auxiliar es
Efectivo (\$)	5.000			2.000		7.000	
Efectivo (u\$s)	6.000	-4.400	10.000		3.400	15.000	5000x3
Bienes de uso		4.400				4.400	
Total Activo	11.000	11.000	21.000	23.000	26.400	26.400	
Deuda			-10.000		-2.000	-12.000	4000x3
Capital	-11.000	-11.000	-11.000	-11.000	-11.000	-11.000	
Rdos-Otros				-2.000		-2.000	
Rdos-Dif. Cbio					-1.400	-1.400	
Pas.+ P Neto	-11.000	-11.000	-21.000	-23.000	-26.400	-26.400	

En este ejemplo se observa:

- La existencia de 3.000 u\$s al 31.12.02 con un tipo de cambio (TC) hipotético de \$ 2 por u\$s
- La compra de bienes de uso, a u\$s 2.000 (entregando para ello billetes dólar) a un TC de 2,2 \$ por u\$s
- En un tercer momento el ente emite obligaciones negociables en u\$s por 4.000, siendo el TC de 2,5 \$ por u\$s
- En un cuarto momento se producen ingresos por 2000 en efectivo, en concepto de servicios realizados.

Al cierre del ejercicio trimestral, se analizan los rubros y sus saldos determinando:

- Efectivo : un saldo de \$ 7.000 (5.000 iniciales y 2.000 por la venta del servicio)
- Moneda extranjera:

**Movimiento en dólares** saldo inicial 3.000, incremento neto del ejercicio 2000 (salida por compra de bien de uso 2.000 y entrada por emisión de obligación negociable 4.000), saldo al cierre: 5.000 u\$s.

**Saldo al cierre:** \$ 15.000 ( u\$s 5000 a un TC de \$ 3 por u\$s)

**Movimiento en pesos antes de diferencia de cambio:** saldo inicial 6.000, incremento neto del ejercicio 5.600 (salida por compra de bien de uso 4.400 y entrada por emisión de obligación negociable 10.000), saldo al cierre: 11.600.

**Diferencia de cambio:** \$15.000 – \$11.600 = \$3.400. Esta diferencia de cambio corresponde a RFyT del E y EE.

- Los bienes de uso, se mantienen al valor de costo original (a efectos prácticos no se consideran depreciables) por \$ 4.400

- d. La deuda corresponde a la emisión de obligaciones negociables por 4.000 u\$s, que al tipo de cambio de cierre (\$ 3,00 por u\$s), resulta \$ 12.000. Como el saldo contable asciende a \$ 2.000, corresponde registrar una diferencia de cambio negativa de \$ 2.000. Esta diferencia de cambio corresponde a RFyT de rubros que no están en el E y EE.
- e. En consecuencia, a los ingresos por \$ 2.000 por venta de servicios, hay que adicionarle un resultado por diferencia de cambio de \$ 1.400 (\$ 3.400 de ganancia de cambio y \$ 2.000 de pérdida de cambio).

**Solución de acuerdo con 6.a) Método directo**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 31.3.03) (método directo)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	11.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	22.000
<b>Aumento neto del E y EE</b>	<b>11.000</b>
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Cobro de ventas de servicios	2.000
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>2.000</b>
Actividades de inversión	
Pago por compra de bienes de uso	-4.400
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>-4.400</b>
Actividades de financiación	
Ingresos por colocación de obligaciones negociables	10.000
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>10.000</b>
<b>Resultados financieros y por tenencia generados por el E y EE</b>	
Diferencias de cambio	3.400
<b>Aumento del E y EE por RFyT generados por el E y EE</b>	<b>3.400</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>11.000</b>

**Solución de acuerdo con 6.b) Método directo**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 31.3.03) (método directo)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	11.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	22.000
<b>Aumento neto del E y EE</b>	<b>11.000</b>
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Cobro de ventas de servicios	2.000
Diferencias de cambio generadas por el E y EE	3.400
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>5.400</b>
Actividades de inversión	
Pago por compra de bienes de uso	-4.400
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>-4.400</b>

Actividades de financiación	
Ingresos por colocación de obligaciones negociables	10.000
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>10.000</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>11.000</b>

**Solución de acuerdo con 6.a) Método indirecto**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 31.3.03) (método indirecto)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	11.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	22.000
Aumento neto del E y EE	11.000
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Resultado ordinario	3.400
Ajustes por Diferencias de cambio <sup>3-4</sup>	-1.400
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>2.000</b>
Actividades de inversión	
Pago por compra de bienes de uso	-4.400
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>-4.400</b>
Actividades de financiación	
Ingresos por colocación de obligaciones negociables	10.000
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>10.000</b>
<b>Resultados financieros y por tenencia generados por el E y EE</b>	
Diferencias de cambio	3.400
<b>Aumento del E y EE por RFyT generados por el E y EE</b>	<b>3.400</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>11.000</b>

**Solución de acuerdo con 6.b) Método indirecto**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 31.3.03) (método indirecto)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	11.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	22.000
Aumento neto del E y EE	11.000
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Resultado ordinario	<sup>5</sup> 3.400

<sup>3</sup> Este ajuste está conformado por la totalidad de la diferencia de cambio ( ganancia de cambio de \$3.400 y pérdida de cambio de \$ 2.000).

<sup>4</sup> Si existieran otras partidas de ajuste, podría incluirse un único importe en el cuerpo principal del estado y detallarse las partidas en la información complementaria.

<sup>5</sup> El ente debe explicar que estos importes incluyen \$ 3.400 de diferencia de cambio generadas por el E y EE, que no constituye un flujo de fondos generado por las actividades operativas. Los EPEQs solo están obligados a indicar el criterio seguido en la exposición, sin identificar el importe.

Ajuste: Diferencias de cambio no generadas por el E y EE <sup>2,6</sup>	2.000
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b><sup>3</sup>5.400</b>
Actividades de inversión	
Pago por compra de bienes de uso	-4.400
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>-4.400</b>
Actividades de financiación	
Ingresos por colocación de obligaciones negociables	10.000
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>10.000</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>11.000</b>

## 2) Ejercicio correspondiente a la respuesta 4, 5 y 6 (RECPAM solo del E y EE)

Este ejemplo se realiza considerando solo la existencia de RECPAM del E y EE (no hay otros activos o pasivos que lo generen) y las ventas y gastos se cobran y pagan en efectivo

### Datos:

a) Evolución de los componentes del E y EE (1.01.03 al 31.03.03)

Los saldos, movimientos y coeficientes de reexpresión (CR), son los que se indican en la siguiente tabla:

Conceptos	Moneda histórica	Moneda Homogénea
Saldo al inicio (C.R.2,00)	1.000	2.000
Cobranza de ventas (C.R.1,50) (enero)	2.000	3.000
Pago de gastos (C.R. 1,20) (febrero)	-500	-600
Saldo al cierre	2.500	2.500

b) Determinación del RECPAM del Efectivo:

Aplicando el método de las variaciones netas de la caja (este método trabaja con la variación neta de los saldos de E y EE entre el inicio y cierre de cada mes, sin necesidad de individualizar las transacciones que originaron las variaciones).

$$\text{RECPAM} = (1.000 \times 2,00) + (2.000 \times 1,50) - (500 \times 1,20) - 2.500 = 1.900$$

Aplicando el método de las posiciones monetarias netas al inicio de cada mes

<sup>6</sup> Este ajuste está conformado exclusivamente por la diferencia de cambio no generada por el E y EE, o sea \$ 2.000 (pérdida).

	Saldo de E y EE al inicio de cada mes (1)	Inflación del mes (2)	R (3)	R ECPAM (1)x(2)x(3)
enero	1.000	$[(2,00/1,50)-1]=0,333$	,50	50
febrero	3.000	$[(1,50/1,20)-1]=0,25$	,20	90
marzo	2.500	$[(1,20/1,00)-1]=0,20$	,00	50
				1.900

c) Resultados del ejercicio

Ventas	3.000
Gastos	- 600
RECPAM	- 1.900
Resultado	500

**Solución de acuerdo con 6.a) Método directo**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 31.3.03) (método directo)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	2.500
Aumento neto del E y EE	500
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Cobro de ventas	3.000
Pago de gastos	-600
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>2.400</b>
Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Resultados financieros y por tenencia generados por el E y EE</b>	
RECPAM del E y EE	-1.900
<b>Aumento del E y EE por RFyT generados por el E y EE</b>	<b>-1.900</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>500</b>

**Solución de acuerdo con 6.b) Método directo**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 31.3.03) (método directo)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	2.500
<b>Aumento neto del E y EE</b>	<b>500</b>
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Cobro de ventas	3.000
Pago de gastos	-600
RECPAM del E y EE	-1.900
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>500</b>
Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>500</b>

**Solución de acuerdo con 6.a) Método indirecto**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 31.3.03) (método indirecto)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	2.500
<b>Aumento neto del E y EE</b>	<b>500</b>
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Resultado ordinario	500
Ajustes por RECPAM <sup>7-8</sup>	1.900
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>2.400</b>
Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Resultados financieros y por tenencia generados por el E y EE</b>	
RECPAM del E y EE	-1.900
<b>Aumento del E y EE por RFyT generados por el E y EE</b>	<b>-1.900</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>500</b>

<sup>7</sup> Este ajuste está conformado por la totalidad del RECPAM (en el ejemplo solo hay RECPAM del E y EE, pero puede haber de otros rubros).

<sup>8</sup> Si existieran otras partidas de ajuste, podría incluirse un único importe en el cuerpo principal del estado y detallarse las partidas en la información complementaria.



--	--

**Solución de acuerdo con 6.b) Método indirecto**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 31.3.03) (método indirecto)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	2.500
Aumento neto del E y EE	500
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Resultado ordinario <sup>9</sup>	500
Ajuste: ninguno	0
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas<sup>7</sup></b>	<b>500</b>
Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>500</b>

**3) Ejercicio correspondiente a la respuesta 4, 5 y 6 (RECPAM del E y EE y de otros rubros, - en el ejemplo: Créditos-)**

En este ejemplo se considera la existencia de RECPAM del E y EE y de otros rubros (se ha planteado ventas que se realizan a crédito, e intereses incluidos en el rubro cuentas a cobrar). No se han considerado costos o gastos para poner énfasis en el análisis de solo una de las causas (RECPAM).

**Datos:**

a) Evolución del Efectivo (1.01.03 al 30.04.03) y determinación de su RECPAM

Saldo al inicio (C.R. 2,00)	1.000	2.000
Cobranza ventas ejercicio anterior (CR 1,50)	500	750
Cobro ventas del ejercicio (CR 1,50)	2.000	3.000
Cobro intereses sobre ventas (CR 1,20)	100	120
Subtotal	3.600	5.870
RECPAM de Efectivo ( 3.600 – 5.870)		-2.270
Saldo al cierre	3.600	3.600

<sup>9</sup> El ente debe explicar que estos importes incluyen \$ 1.900 de RECPAM, que no constituyen un flujo de fondos generado por las actividades operativas. Los Epeq sólo están obligados a indicar el criterio seguido en la presentación, sin identificar el importe.

b) Evolución de créditos por ventas (1.01.03 al 30.04.03) y determinación de su RECPAM

Saldo al inicio (C.R. 2,00)	500	1.000
Ventas del ejercicio (C.R. 1,60)	2.000	3.200
Devengamiento de intereses (C.R. varios)	150	180
Cobro ventas ejercicio anterior (CR 1,50)	-500	-750
Cobro ventas del ejercicio (CR 1,50)	-2.000	-3.000
Cobro intereses sobre ventas (CR 1,20)	-100	-120
Subtotal	50	510
RECPAM de créditos ( 50 – 510)		-460
Saldo al cierre	50	50

c) Resultados del ejercicio (se separan los resultados originados en los intereses cobrados y no cobrados y el RECPAM del E y EE y el del resto de los rubros, para facilitar la identificación de estos efectos en el EFE)

Ventas	3.000	3.200
Intereses ganados (cobrados)	100	120
Intereses ganados (no cobrados)	50	60
RECPAM ( de E y EE)	0	-2.270
RECPAM (del resto de los rubros)	0	-460
Resultado	3.150	650

**Solución de acuerdo con 6.a) Método directo**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 30.4.03) (método directo)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	3.600
Aumento neto del E y EE	1.600
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Cobro de ventas	3.750
Intereses cobrados	120
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>3.870</b>

Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Resultados financieros y por tenencia generados por el E y EE</b>	
RECPAM del E y EE	-2.270
<b>Disminución del E y EE por RFyT generados por el E y EE</b>	<b>-2.270</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>1.600</b>

**Solución de acuerdo con 6.b) Método directo**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 30.4.03) (método directo)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	3.600
Aumento neto del E y EE	1.600
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Cobro de ventas	3.750
Intereses cobrados	120
RECPAM del E y EE	-2.270
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>1.600</b>
Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>1.600</b>

**Solución de acuerdo con 6.a) Método indirecto (exponiendo los ajustes abiertos)**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 30.4.03) (método indirecto)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	3.600
Aumento neto del E y EE	1.600
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Resultado ordinario	650

Ajustes: <sup>10</sup>	
- RECPAM <sup>11</sup>	2.730
- Ventas cobradas del ejercicio anterior	750
- Diferencia entre los importes ajustados de las ventas devengadas y cobradas en el ejercicio <sup>12</sup>	-200
- Intereses devengados <sup>13</sup>	-180
Intereses cobrados	120
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>3.870</b>
Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Resultados financieros y por tenencia generados por el E y EE</b>	
RECPAM del E y EE	-2.270
<b>Disminución de E y EE por RFyT generados por el E y EE</b>	<b>-2.270</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>1.600</b>

**Solución de acuerdo con 6.a) y 9.a) Método indirecto (mostrando los ajustes por diferencia de saldos patrimoniales y el RECPAM por separado)**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 30.4.03) (método indirecto)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	3.600
Aumento neto del E y EE	1.600
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Resultado ordinario	650
Ajustes: <sup>14</sup>	

<sup>10</sup> El ente puede incluir un único importe de ajuste en el cuerpo principal del estado y detallar las distintas partidas en la información complementaria.

<sup>11</sup> Este ajuste está conformado por la totalidad del RECPAM (Del E y EE: 2.270, del resto de los rubros: 460)

<sup>12</sup> Los \$ 200 corresponden a la diferencia entre el importe ajustado de las ventas del ejercicio consignadas en el Estado de Resultados (3.200) y el importe ajustado de su cobranza (3.000). Obedece a que estas ventas se devengaron y se cobraron en distinto momento y eso provoca una diferencia en el valor ajustado.

<sup>13</sup> Los intereses devengados se eliminan para poder cumplir con el requerimiento de exponer por separado y en forma directa los intereses cobrados.

<sup>14</sup> El ente puede incluir un único importe de ajuste en el cuerpo principal del estado y detallar las distintas partidas en la información complementaria

- RECPAM <sup>15</sup>	2.730
- Variación saldo deudores por ventas (1000-50=950; -120;-460) <sup>16</sup>	370
Intereses cobrados	120
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>3.870</b>
Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Resultados financieros y por tenencia generados por el E y EE</b>	
RECPAM del E y EE	-2.270
<b>Disminución de E y EE por RFyT generados por el E y EE</b>	<b>-2.270</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>1.600</b>

**Solución de acuerdo con 6.a) y 9.b) Método indirecto (mostrando los ajustes por variación de saldos patrimoniales y el RECPAM incluido dentro de esa diferencia)**

<b>Estado de flujo de efectivo (ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 30.4.03) (método indirecto)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	3.600
Aumento neto del E y EE	1.600
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Resultado ordinario	650
Ajustes: <sup>17</sup>	
- RECPAM <sup>18</sup>	2.270
- Variación saldo deudores por ventas (1000-50=950; -120) <sup>19</sup>	830
Intereses cobrados	120
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<b>3.870</b>

<sup>15</sup> Este ajuste está conformado por la totalidad del RECPAM (Del E y EE: 2.270, y del resto de los rubros: 460)

<sup>16</sup> Como los intereses cobrados (que están incluidos en la variación de deudores por ventas) se informan en forma directa, deben excluirse de la variación y por eso se resta 120. Los 460 se restan de esta variación pues se han informado en el ajuste total del RECPAM (se ajusta por 2.730 y no por 2.270)

<sup>17</sup> El ente puede incluir un único importe de ajuste en el cuerpo principal del estado y detallar las distintas partidas en la información complementaria

<sup>18</sup> Este ajuste es del RECPAM del E y EE (y no del resto pues se incluye dentro de la variación del rubro deudores por ventas)

<sup>19</sup> Como los intereses cobrados (que están incluidos en la variación de deudores por ventas) se informan en forma directa, debe excluirse de la variación y por eso se resta 120.

Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Resultados financieros y por tenencia generados por el E y EE</b>	
RECPAM del E y EE	-2.270
<b>Disminución de E y EE por RFyT generados por el E y EE</b>	<b>-2.270</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>1.600</b>

**Solución de acuerdo con 6.b) y 9.b) Método indirecto (mostrando los ajustes por variación de saldos patrimoniales y el RECPAM en actividades operativas)**

<b>Estado de flujo de efectivo</b>	
<b>(ejercicio iniciado el 1.1.03 y finalizado el 30.4.03) (método indirecto)</b>	
Variaciones del efectivo y EE	
Efectivo y EE al inicio del ejercicio	2.000
Efectivo y EE al cierre del ejercicio	3.600
<b>Aumento neto del E y EE</b>	<b>1.600</b>
Causas de las variaciones del efectivo y EE	
Actividades operativas	
Resultado ordinario	<sup>20</sup> 650
Ajustes: <sup>21</sup>	
- Variación saldo deudores por ventas (1000-50=950; -120) <sup>22</sup>	830
Intereses cobrados	120
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades operativas</b>	<sup>18</sup> <b>1.600</b>
Actividades de inversión	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de inversión</b>	<b>0</b>
Actividades de financiación	
<b>Flujo neto del E y EE generado por actividades de financiación</b>	<b>0</b>
<b>Aumento neto del Efectivo y EE</b>	<b>1.600</b>

<sup>20</sup> El ente debe explicar que estos importes incluyen \$ 2.270 de RECPAM, que no constituyen un flujo de fondos generado por las actividades operativas. Los Epeq sólo están obligados a indicar el criterio seguido en la presentación, sin identificar el importe.

<sup>21</sup> Si existieran otras partidas de ajuste, podría incluirse un único importe en el cuerpo principal del estado y detallarse las partidas en la información complementaria.

<sup>22</sup> Como los intereses cobrados (que están incluidos en la variación de deudores por ventas) se informan en forma directa, debe excluirse de la variación y por eso se resta 120.

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES  
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)**

**INTERPRETACIÓN N° 3**

*CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS*

## **PRIMERA PARTE**

Visto:

El proyecto de interpretación sobre “Contabilización del impuesto a las ganancias” elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación; 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 el Reglamento del CECyT ha incorporado a partir del 27 de septiembre de 2002, un nuevo tipo de pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria: la interpretación;
- d) que la profesión contable argentina necesita conocer, cuando se presentan alternativas en la interpretación de las normas contables profesionales vigentes, cual es la más adecuada;
- e) que la aplicación de las normas sobre la contabilización del impuesto a las ganancias ha generado consultas por los usuarios de los estados contables;
- f) que el reglamento del CECyT establece procedimientos de urgencia para emitir resoluciones de urgencia o modificaciones no sustanciales;
- g) que se ha cumplido el período de consulta establecido para el Proyecto N° 3 de Interpretación, durante el que se recibieron diversas opiniones de los matriculados, comisiones de estudio de los Consejos Profesionales e interesados en general;
- h) que el CECyT, a través de la CENCyA analizó las opiniones recibidas, incluyendo al proyecto las que correspondieran;
  - f) que esta interpretación sobre “Contabilización del impuesto a las ganancias” contribuye al objetivo referido en los considerandos anteriores y ha sido aprobado por los organismos técnicos de la FACPCE.

**Por todo ello:**

## **LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**Resuelve:**

**Artículo 1°** - Aprobar la Interpretación N° 3 sobre “Contabilización del impuesto a las ganancias”, detallada en la segunda parte de esta Interpretación.



**Artículo 2º** - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) la vigencia para los estados contables anuales o períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1º de agosto de 2003, si bien se recomienda su aplicación anticipada;
- b) la difusión de esta Interpretación entre sus matriculados, los organismos de control, establecimientos educativos y a los empresarios de las respectivas jurisdicciones.

**Artículo 3º** - Registrar esta Interpretación en el Libro de Interpretaciones de Normas de Contabilidad y Auditoría; publicar la parte resolutive, en el Boletín Oficial de la República Argentina; el texto completo en la página web de esta Federación y en forma impresa; comunicarla a los Consejos Profesionales y a los Organismos Nacionales e Internacionales pertinentes.

Corrientes, 4 de julio de 2003

Dr. Oscar G. Maciel  
Secretario

Dr. Luis J. Garzarón  
Presidente

## INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA N° 3

### SEGUNDA PARTE

TEMA:

Contabilización del impuesto a las ganancias

Referencia: Sección 5.19.6 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17

Alcance general de una Interpretación

**De acuerdo con el artículo 29 del Reglamento del CECyT aprobado el 27 de septiembre de 2002 por la Junta de Gobierno de la FACPCE, una interpretación de norma contable argentina, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma contable.**

Alcance de esta Interpretación

1. Esta interpretación provee guías sobre diversos aspectos relacionados con la aplicación de las normas relacionadas con la contabilización del impuesto a las ganancias.

Pregunta 1

2. ¿ La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria o permanente en la contabilización de impuesto a las ganancias de acuerdo con la sec. 5.19.6 de la RT 17?

Respuesta

3. La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria y en consecuencia, corresponde el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido.

Pregunta 2

4. Habiendo concluido en la respuesta anterior que se trata de una diferencia temporaria y por lo tanto corresponde registrar un pasivo por impuesto diferido: ¿que contrapartida corresponde consignar?

Respuesta

5. El pasivo por impuesto diferido se registrará imputando como contrapartida el resultado del período (impuesto a las ganancias), aplicando la metodología descripta en el sección 5.19.6 (Impuesto a las ganancias) de la Resolución Técnica N° 17.

## Anexo

### Fundamentos de esta Interpretación

#### 1. Aspectos conceptuales

Las siguientes normas han sido consideradas en el análisis conceptual:

##### a) RT 17 Sec 5.19.6.3.1. (*Lo que sigue no es copia textual de la norma*)

Cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos, se reconocerán activos o pasivos por impuesto diferidos (con dos excepciones).

Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados.

Las excepciones (es decir cuando una diferencia temporaria no origina activos o pasivos por impuestos diferidos) son:

1. cuando la diferencia tiene que ver con un valor llave que no es deducible impositivamente (no es el caso planteado)

2. cuando la diferencia tiene que ver con el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

a. no una combinación de negocios

b. a la fecha de la transacción no afecta al resultado contable ni el impositivo

##### b) NIC 12 ( **impuesto a las ganancias**) (*Lo que sigue no es copia textual de la norma*)

**Introducción, párrafo 1:** Existen diferencias temporarias en el nuevo método que no eran temporales en el antiguo, por ejemplo:

.....

b. los activos y pasivos no monetarios de la empresa que se reexpresan siguiendo la NIC 29

#### **Pfo. 5. Definiciones:**

Diferencia temporaria imponible: son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal de períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado.

#### **Pfo. 20. Activos revaluados**

En algunos países la revaluación afecta los resultados del ejercicio y además se toman a los efectos fiscales. En este caso no hay diferencias.

Pero si la revaluación no afecta a la ganancia fiscal si hay diferencia entre el valor contable y el valor fiscal y es una diferencia temporaria, pues genera un mayor impuesto a pagar cuando se produzca el flujo de los beneficios económicos previstos (uso o venta del bien).

Esta diferencia temporaria existe aunque:

a. La empresa no desee vender el activo (pues se recuperará mediante el uso)

b. se difiera el pago del impuesto a las ganancias (reinversión de los fondos en otros activos similares) pues el impuesto se acabará pagando cuando se use o vendan los nuevos activos.

**Apéndice A: Pfo. 18. Hiperinflación.** Los activos no monetarios se reexpresan en los términos de la unidad de medida de cierre, pero no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos fiscales. La solución para este caso es que el impuesto diferido se carga a resultados. Si el caso planteado fuera una combinación de reexpresión y revalúo, la parte del revalúo va al patrimonio neto (con su impuesto diferido) y la de la reexpresión al resultado del ejercicio.

## 2. Aspectos prácticos

### Caso 1:

Terreno adquirido el 1.1.02. Valor de costo: \$1.000 P Neto = Capital = \$1.000

El 31.12.02, el coeficiente de reexpresión en moneda homogénea = 2 y no se aplica el ajuste por inflación impositivo. (No hay otras operaciones)

En el ejercicio finalizado el 31.12.03 se desafecta y vende el terreno en \$2500 en efectivo el 1.1.03. No se aplica ajuste por inflación contable ni impositivo. (No hay otras operaciones)

Concepto	Contable 2002	Impositivo 2002	Contable 2003	Impositivo 2003
Terreno	1000 x 2 = 2000	1000	0	0
Capital ajustado	2000	1000	2000	1000
Ingresos vta. b uso	0	0	2500	2500
Egreso c v b uso	0	0	( 2000)	(1000)
Resultados Vta. b uso	0	0	500	1500
Resultado por impuesto	(300)	0	(150)	( 450)
Efectivo	0	0	2500	2500
RECPAM	0		0	
Pasivo impuesto diferido	300		300-300=0	
Pasivo fiscal	0	0	450	450

#### Registración contable del impuesto:

Año 2002

Impuesto a las ganancias                      300  
A Pasivo por Impuesto Diferido    300

Año 2003

Impuesto a las ganancias                      150  
Pasivo por Impuesto Diferido                      300  
A Impuesto a las Gcias. A Pagar    450

Comprobación de la diferencia temporaria en moneda homogénea: los cargos acumulados por impuesto a las ganancias contables ( método del impuesto diferido) e impositivos, son equivalentes, desde Res. Consejo 10/2003

el momento en que se origina la diferencia temporaria, hasta el ejercicio en que se cancela definitivamente.

	Impto. Gcias 2002	Impto. Gcias 2003	Impto. Gcias 2002/2003
Contable	(300)	(150)	(450)
Impositivo	0	(450)	(450)
Diferencia			0

En este caso se observa que el efecto del reconocimiento del Pasivo por Impuesto Diferido en el momento del ajuste por inflación, provoca un resultado negativo en este ejercicio (en el cual no hay ningún resultado reconocido).

En realidad se trata de un resultado negativo (el impuesto a las ganancias) que no se origina en ningún resultado contable, y que aplicando la norma 4.7. de la R.T. 17 y el método de la NIC 12, se reconoce cuando se conoce que en el futuro habrá que pagar un mayor impuesto. ( En el ejemplo \$ 300 en el ejercicio 2003).

Es decir, se está reconociendo un cargo a resultados como consecuencia de un aumento en la presión fiscal (se pagará más impuesto que la tasa nominal vigente).

En el caso que surja una ganancia contable por la venta del bien de uso (diferencia entre el precio de venta y el costo contable), tributará y se reconocerá como resultado negativo contable en el ejercicio en que se produce la venta del mismo. ( En el ejemplo la ganancia por la venta genera un impuesto a las ganancias de \$ 150 en el ejercicio 2003)

### **Caso 2:**

Bien de uso adquirido el 1.1.02. Depreciación contable e impositiva igual = 2 años

Valor de costo: \$1.000 (con capital)

El bien genera con su utilización un flujo de fondos igual que el valor contable que se amortiza contablemente (que se produce el último mes del ejercicio)

El 31.12.02, el coeficiente de reexpresión en moneda homogénea = 2 y no se aplica el ajuste por inflación impositivo.

En el ejercicio finalizado el 31.12.03 suponemos que no hay inflación .

Concepto	Contable 2002	Impositivo 2002	Contable 2003	Impositivo 2003
Bien de uso	$1000 \times 2 / 2 = 1000$	$1000 / 2 = 500$	0	0
Capital Ajustado	2000	1000	2000	1000
RECPAM	B uso 500 Capital -1000 Amort. 500 0 (*)		0	
Depreciación	(1000)	(500)	(1000)	(500)
Ingresos	$1000 \times 1 = 1000$	1000	(1000)	( 1000)
Efectivo	1000	1000	$1000 + 1000 - 150(**) = 1850$	$1000 + 1000 - 150(**) = 1850$

Resultados antes de impuestos	0	500	0	500
Resultado por impuesto 30%	(300)	(150)	0	(150)
Pasivo por Imp. diferido	150		150	150=0
Pasivo fiscal	150	150	150 (**)	150 (**)

(\*) Determinado por método indirecto. El resultado obtenido es igual a cero porque no hay rubros expuestos a la inflación, ya que la variación del efectivo se produjo el último mes del ejercicio 2002

(\*\*) El Pasivo fiscal del año 2002 se abonó durante el ejercicio 2003

<u>Registración contable:</u>	
Año 2002:	
Impuesto a las ganancias	300
A Pasivo por Impuesto Diferido	150
A Impuesto a Pagar	150
Año 2003:	
Pasivo por Impuesto Diferido	150
A Impuesto a Pagar	150

Comprobación de la diferencia temporaria en moneda homogénea:

	Impto. Gcias 2002	Impto. Gcias 2003	Impto. Gcias 2002/2003
Contable	(300)	0	(300)
Impositivo	(150)	(150)	(300)
Diferencia			0

### 3. Conclusión

#### 3.1 Es una diferencia temporaria

Las normas internacionales de contabilidad establecen que la diferencia entre la medición contable de los bienes de uso (reexpresados) y su medición fiscal, es de carácter temporario y su efecto debe ser reconocido en el Estado de resultados.

Esto provoca (ver en el caso 1, año 2002) que en un ejercicio en el que no producen resultados, se reconozca el efecto (en resultados) del impuesto a las ganancias del momento en que se producirá el ingreso de fondos que generará el activo.

La razón de este resultado es que cuando se conoce que por un problema en la legislación impositiva (no reconoce el ajuste por inflación para el cálculo de la ganancia fiscal), se tributará en el

futuro un mayor cargo de impuesto (superior a la alícuota vigente), es cuando debe reconocerse el resultado correspondiente.

En consecuencia, la primera respuesta es que se trata de una diferencia temporaria.

Esto se demuestra también en los casos 1 y 2 cuando se determina numéricamente que desde el ejercicio en que se origina la diferencia temporaria, hasta el ejercicio en que se cancela, los cargos acumulados por impuesto a las ganancias contables ( método del impuesto diferido) e impositivos, son equivalentes en moneda homogénea.

### **3.2. Imputación contable del reconocimiento del pasivo por impuesto diferido**

Corresponde preguntarse, *¿cuál es la imputación contable <contrapartida> del reconocimiento del pasivo por impuesto diferido?*

La alternativa aprobada mayoritariamente es que debe reconocerse contra resultados del ejercicio (impuesto a las ganancias), por los fundamentos expuestos en los párrafos anteriores.

La norma 4.7. de la RT 17 de la FACPCE, establece las reglas para la imputación de costos a los períodos, e indica que “los impuestos sobre las ganancias se imputarán a los mismos períodos que los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que intervienen en su determinación”.

El hecho generador es la inflación del período y su falta de reconocimiento por parte de las normas tributarias que genera este pasivo por el mayor cargo de impuesto en el futuro, y tal lo indicado en el párrafo anterior, se categoriza su contrapartida como un costo que no puede ser vinculado con un ingreso determinado, pero sí con un período, debiendo por lo tanto ser cargado al resultado de éste.