

Ajuste contable por inflación: Simplificaciones vigentes

Dr. C.P. Damian Nardacchione¹

1. Introducción

El 29 de septiembre de 2021 se cumplieron tres años del regreso del ajuste contable por inflación desde el punto de vista de nuestras normas contables profesionales.

En aquel momento, la FACPCE², impulsada por los altísimos niveles de inflación que atravesaba Argentina (no muy distintos de los números actuales), consideró que se había cumplido con la definición de “contexto de inflación” establecida en la RT N° 17 (y RT N° 41) y, en virtud de esto, restableció, por medio de la Res. J.G. N° 539/2018, la aplicación de la RT N° 6 para los estados contables (anuales o intermedios) cerrados a partir del 1° de julio de 2018.

Dicha decisión fue acompañada por los distintos Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país que adoptaron a la Res. J.G. N° 539/2018 como así también por los diferentes organismos de control que, tras la promulgación de la Ley N° 27.468 que derogó el decreto N° 664/2003 que prohibía a los entes de control nacionales recibir información contable ajustada, fueron emitiendo sus resoluciones particulares exigiendo la presentación de los balances expresados en moneda homogénea.

En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, el CPCECABA³, a través de la Resolución de Consejo Directivo (CD) N° 107/2018, adoptó a la Res. J.G. N° 539/2018 de la FACPCE y de esta manera restableció la aplicación obligatoria del ajuste contable por inflación en aquellos entes con domicilio legal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios anuales o intermedios cerrados a partir del 01/07/2018 (inclusive).

Dichas resoluciones, con la intención de facilitar el procedimiento de reexpresión, establecieron un período de dispensa para los estados contables (anuales o intermedios) correspondientes a ejercicios cerrados entre el 01/07/2018 y el 30/12/2018 (ambas fechas inclusive) en donde el ente podía optar, por única vez, por NO realizar el ajuste por inflación. Esto significó que, a partir del 31/12/2018, las empresas no pudieron diferir la reexpresión de sus EECC.

Como resaltamos en el primer párrafo de esta introducción, de aquel momento hasta hoy, hemos transitado tres años preparando EECC reexpresados y probablemente lo continuemos haciendo durante varios años

¹ Asesor Técnico del Área de Normas Contables y de Auditoría.

² Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

³ Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

más ya que lamentablemente los problemas económicos del país, sobre todo el del aumento generalizado de los precios, siguen sin resolverse.

Por tal motivo y, considerando que a la mayoría de los entes se les aproxima un nuevo cierre de ejercicio económico (31/12/2021), estimamos que es una buena oportunidad para revisar la situación actual, repasar las últimas modificaciones realizadas y, sobre todo, recordar todas aquellas simplificaciones que continúan vigentes y que podemos seguir utilizando para reducir nuestra tarea, en especial, si trabajamos con entidades que califican, según la RT N° 41, como Entes Pequeños o Medianos.

2. Desarrollo

2.1. Simplificaciones/Opciones vigentes

De acuerdo a lo que hemos mencionado en nuestra introducción, el objetivo de este trabajo es analizar todas las simplificaciones que se encuentran disponibles en nuestras normas profesionales vigentes y que pueden utilizar los Entes Pequeños o Medianos al momento de preparar sus Estados Contables en moneda homogénea pensando en los próximos cierres de ejercicio como también alertar sobre aquellas opciones que ya no se encuentran vigentes debido a que su aplicación solo era permitida en el primer ejercicio en el que se reanudaba el ajuste.

Para llevar a cabo el análisis de las opciones vigentes vamos a trabajar con las siguientes resoluciones del CPCECABA⁴:

- Res. M.D. N° 11/2019.

- Res. C.D. N° 11/2021 (última norma que introdujo modificaciones sobre la Res. J.G. N° 539/2018 FACPCE).

2.1.1. Opción para los estados contables (anuales o intermedios) correspondientes a ejercicios cerrados entre el 01/07/2018 y el 30/12/2018 (ambas fechas inclusive)

La primera opción que encontramos en la sección 2. NORMAS GENERALES de la Segunda Parte de la Res. C.D. N° 11/2021 del CPCECABA es aquella que le permite a los entes optar por NO realizar el ajuste por inflación de los estados contables anuales o intermedios cerrados entre el 01/07/2018 y el 30/12/2018 (ambas fechas inclusive).

Como mencionamos en nuestra introducción, esta opción fue pensada para que las entidades cuenten con un período de tiempo prudencial para adaptar sus sistemas contables, reorganizarse internamente y prepararse para reanudar el proceso de reexpresión previsto en la RT N° 6, tras 15 años de su última aplicación.

Adicionalmente se buscó, a partir del lapso de tiempo establecido (01/07/2018 a 30/12/2018), la regularización de las disposiciones legales que se encontraban vigentes en materia de reexpresión de EECC.

Lógicamente si una entidad hacía uso de esta opción debía informarlo por nota en sus Estados Contables. En la página web del CPCECABA (<https://www.consejo.org.ar/herramientas-profesionales/modelos-de-informes>) se encuentran los modelos de notas que se utilizaron para informar el uso de esta opción.

2.1.2. Opción de no determinar el patrimonio neto ajustado al inicio del ejercicio comparativo

En la sección 3. NORMAS PARTICULARES de la Segunda Parte de la Res. C.D. N° 11/2021 del CPCECABA, se informa que, además de las posibilidades existentes en la RT N° 6, una entidad puede utilizar determinadas

⁴ Todas las normas profesionales del CPCECABA se encuentran disponibles en el sitio web de dicho Organismo (Ver: <https://www.consejo.org.ar/herramientas-profesionales/normas-profesionales>).

opciones como por ejemplo no determinar el patrimonio neto ajustado al inicio del ejercicio comparativo y comenzar el procedimiento de ajuste al inicio del ejercicio actual. Esto significa no presentar la información comparativa del Estado de Resultados (o del Estado de Recursos y Gastos), del Estado de Evolución del Patrimonio Neto y del Estado de Flujo de Efectivo y de su respectiva información complementaria, es decir, que únicamente se expone la información comparativa del Estado de Situación Patrimonial (y su correspondiente información complementaria).

Ahora bien, la opción mencionada se puede ejercer, por única vez, en el primer ejercicio de aplicación del ajuste contable por inflación, lo que quiere decir que en los segundos y posteriores ejercicios debemos presentar información comparativa en todos los estados contables básicos de acuerdo a lo que nos exige la RT N° 8⁵ y esos importes deben presentarse en moneda de cierre del ejercicio actual. Esto implica realizar un ajuste por exposición que no afecta a la contabilidad (no genera registros contables) pero que se debe hacer para que toda la información contable se exprese en la misma unidad de medida y se cumpla con su requisito de "comparabilidad" previsto en la RT N° 16⁶. Recordemos que no corresponde presentar información no ajustada como parte de los estados contables en el marco de las Normas Contables Argentinas.⁷

Desde el punto de vista operativo lo que hacemos es multiplicar todas las cifras comparativas resultantes del período anterior (incluyendo la información complementaria en notas, cuadros y anexos) por el coeficiente de cierre del ejercicio actual también denominado "de punta a punta".

Como resaltamos al inicio, este documento pretende servir de guía para los próximos cierres de ejercicios que se aproximan. Por tal motivo, a continuación, ejemplificaremos sobre cómo debería una entidad exponer sus Estados Contables al 31/12/2021:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

(Correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, en moneda homogénea, comparativo con el ejercicio anterior)

Conceptos	Actual	Anterior	Conceptos	Actual	Anterior
	\$	\$		\$	\$
ACTIVO			PASIVO		
ACTIVO CORRIENTE			PASIVO CORRIENTE		
Caja y bancos (Nota...)		(1)	Deudas comerciales (Nota...)		(1)
Inversiones temporarias (Nota.. y Anexo..)		(1)	Deudas sociales (Nota...)		(1)
Créditos por ventas (Nota...)		(1)	Deudas fiscales (Nota...)		(1)
Otros créditos (Nota...)		(1)	Anticipos de clientes (Nota...)		(1)
Bienes de cambio (Nota...)		(1)	Otras deudas (Nota...)		(1)
Total del Activo Corriente		(1)	Total del Pasivo Corriente		(1)
ACTIVO NO CORRIENTE			PASIVO NO CORRIENTE		
Otros créditos (Nota...)		(1)	Otras deudas (Nota...)		(1)
Activos biológicos (Nota...)		(1)	Previsiones (Nota... y Anexo...)		(1)
Bienes de uso (Nota... y Anexo...)		(1)	Total del Pasivo no Corriente		(1)
Propiedades inversión (Nota... y Anexo...)		(1)	Total del Pasivo		(1)
Total del Activo no Corriente		(1)	PATRIMONIO NETO (s/estado)		(1) (2)
Total del Activo		(1)	Total del pasivo y patrimonio neto		(1)

(1) Saldos al cierre del ejercicio anterior reexpresados a moneda homogénea de cierre del ejercicio actual (con el coeficiente "de punta a punta").

⁵ Resolución Técnica N° 8 (RT 8) "Normas generales de exposición contable", Capítulo II. "Normas comunes a todos los estados contables", punto E. "Información comparativa".

⁶ Resolución Técnica N° 16 (RT 16) "Marco conceptual de las normas contables profesionales", Sección 3.1.4. Comparabilidad.

⁷ Ver "Guía de Aplicación de las Normas Contables sobre Ajuste por Inflación (RT 6 y NIC 29) - Primera Parte".

(2) El Patrimonio neto del ejercicio anterior, que fue reexpresado a moneda homogénea de cierre del ejercicio actual (con el coeficiente “de punta a punta”), tiene que ser igual al total del saldo al inicio del ejercicio actual en el Estado de Evolución de Patrimonio Neto.

ESTADO DE RESULTADOS

(Correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, en moneda homogénea, comparativo con el ejercicio anterior)

Conceptos	Actual	Anterior
	\$	\$
Ventas netas de bienes (o servicios)		(1)
Costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados) (Anexo...)		(1)
Gastos de comercialización (Cuadro...)		(1)
Gastos de administración (Cuadro...)		(1)
Resultados financieros y por tenencia (incluye RECPAM)		(1)
Otros Ingresos y Egresos		(1)
Resultado antes del impuesto a las ganancias		(1)
Impuesto a las ganancias		(1)
Resultado final del ejercicio		(1)

(1) Saldos al cierre del ejercicio anterior reexpresados a moneda homogénea de cierre del ejercicio actual (con el coeficiente de “punta a punta”).

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO

(Correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, en moneda homogénea, comparativo con el ejercicio anterior)

Conceptos	Aportes de los propietarios			Resultados Acumulados				Total del patrimonio neto Actual	Total del patrimonio neto Anterior
	Capital suscripto	Ajustes del capital	Total	Ganancias reservadas			Resultados no asignados		
				Reserva legal	Reserva facultativa	Total			
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	
Saldos al inicio del ejercicio	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)	(1) (2)	(1)
Resultado del ejercicio									(1)
Saldos al cierre del ejercicio									(1) (2)

(1) Los saldos al inicio del ejercicio son los saldos al cierre del ejercicio anterior reexpresados a moneda homogénea de cierre del ejercicio actual (con el coeficiente de “punta a punta”).

(2) El Saldo al cierre del ejercicio anterior, que fue reexpresado a moneda homogénea del cierre del ejercicio actual (con el coeficiente “de punta a punta”), tiene que ser igual al Saldo al inicio del ejercicio actual y debe coincidir con el saldo reexpresado en el Estado de Situación Patrimonial.

(3) El EEPN no debe contener ninguna línea con referencia al Ajuste por inflación. Tampoco deben aparecer en el cuadro patrimonial filas como "RECPAM" (Rdo. por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda) ya que dicha partida integrará el rubro "Rdos. Financieros y por Tenencia (Incluye RECPAM) en el Estado de Resultados de acuerdo a la RT 6 (Apartado IV.B. 9).

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

(Correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, en moneda homogénea, comparativo con el ejercicio anterior)

Conceptos	Actual \$	Anterior \$
VARIACIONES DEL EFECTIVO		
Efectivo al inicio del ejercicio	(1) (2)	(1)
Efectivo al cierre del ejercicio		(1) (2)
Aumento (Disminución) neta del efectivo		(1)
CAUSAS DE LAS VARIACIONES DEL EFECTIVO		
Actividades operativas		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades operativas		(1)
Actividades de inversión		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de inversión		(1)
Actividades de financiación		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de financiación		(1)
AUMENTO (DISMINUCIÓN) NETA DEL EFECTIVO		(1)

(1) Saldos al cierre del ejercicio anterior reexpresados a moneda homogénea de cierre del ejercicio actual (con el coeficiente "de punta a punta").

(2) El Efectivo al cierre del ejercicio anterior, que fue reexpresado en moneda homogénea de cierre del ejercicio actual (con el coeficiente "de punta a punta"), tiene que ser igual al Efectivo al inicio del ejercicio del ejercicio actual.

Esta situación de exponer la información comparativa del ejercicio anterior en moneda homogénea del ejercicio actual debe ser informada por nota en los EECC. A continuación, se transcribe un párrafo modelo (incluido en la nota de unidad de medida) para describir esta situación:

Nota: Unidad de medida

Descripción general

Los presentes estados contables han sido preparados en moneda homogénea (pesos de diciembre de 2021), reconociendo en forma integral los efectos de la inflación de conformidad con lo establecido en la Resolución Técnica (RT) N° 6, en virtud de haberse determinado la existencia de un contexto de alta inflación que vuelve necesaria la reexpresión de los estados contables.

Con fines comparativos, los presentes estados contables incluyen cifras patrimoniales al 31 de diciembre de 2020 y de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo por el ejercicio económico finalizado en esa fecha. Dichas cifras han sido reexpresadas en moneda de cierre del presente ejercicio

económico a fin de permitir su comparabilidad y sin que tal reexpresión modifique las decisiones tomadas con base en la información contable correspondiente al ejercicio anterior.

2.1.3. Opción en los pasos para la reexpresión de las partidas

Con respecto a la reexpresión de las partidas al comienzo del año comparativo, una alternativa que se incluye en la Res. C.D. N° 11/2021 del CPCECABA, ante la eventualidad de no disponer de las fechas de adquisición de los bienes de uso y que tampoco sea factible su estimación, es poder utilizar una evaluación profesional (tasador) del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión. Además, la GUIA DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES SOBRE AJUSTE POR INFLACIÓN (RT 6 Y NIC 29)- PRIMERA PARTE aclara que este criterio también se podrá aplicar para las propiedades de inversión y para los activos intangibles (con excepción de la llave de negocio) y para los activos no corrientes que se mantienen para la venta, que cuenten con un mercado activo.

Otra posibilidad que nos brinda la norma, al momento de ajustar las partidas, es la de reexpresar desde la última fecha de reexpresión (28/02/2003) y no desde la fecha de origen de las partidas anteriores a la última reexpresión. Esto significa tomar como base las cifras reexpresadas previamente desde la última reexpresión realizada (2003).

2.1.4. Opción en la aplicación del método del impuesto diferido

Si analizamos la Res. C.D. N° 11/2021 del CPCECABA vamos a encontrar que, con respecto a la aplicación del método del impuesto diferido, las secciones 3.8, 3.8B y 3.8C indican:

3.8. Los entes que preparan sus estados contables de acuerdo con las normas de la RT N° 17 o RT N° 41, tercera parte, podrán no reconocer la diferencia surgida de la aplicación de la RT N° 6 en los terrenos sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se reversen en un futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible) y deberán informar las mismas en notas.

Este párrafo nos permite exceptuar del cálculo del impuesto diferido a los terrenos cuando el ente no prevea su venta. Es decir, que si el ente elige esta opción, la diferencia del ajuste por inflación de los terrenos (urbanos o rurales) no genera pasivo por impuesto diferido. Lógicamente, esta diferencia se debe informar por nota a los EECC.

3.8B. Un ente que aplique la opción indicada en el párrafo 3.8, con relación a un terreno cuya medición se base en un valor corriente, no reconocerá el impuesto diferido que se ponga en evidencia por la diferencia entre el valor corriente del terreno al cierre y su base impositiva. En esta circunstancia, el ente deberá informar en notas el importe de la diferencia entre:

- a) El valor corriente del terreno al cierre y su importe inmediato anterior, expresado en moneda de poder adquisitivo de cierre;
- b) El importe inmediato anterior del terreno, expresado en moneda de poder adquisitivo de cierre, y su correspondiente base impositiva; y
- c) La sumatoria de los importes requeridos de revelar en los incisos a) y b) anteriores, que será igual a la diferencia entre el valor corriente del terreno al cierre y su correspondiente base impositiva.

Ahora bien si ese terreno se encuentra medido a un valor corriente, como por ejemplo terrenos que califican como "Propiedades de Inversión" o "Activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)" en donde la RT 41 (Ptos. 4.1.7 y 4.1.8) o 17 (Ptos. 5.11.2.1, 5.11.2.2 y 5.11.2.3)

admiten su medición a VNR, la diferencia entre el valor corriente y su base impositiva también podrá no generar pasivo por impuesto diferido.

La última opción que encontramos en la Res. C.D. N° 11/2021 del CPCECABA sobre el método del impuesto diferido es aquella que se encuentra descripta en el párrafo 3.8A. Expresamente la norma indica que: “La alternativa planteada en el punto 2.2 del Anexo III de la RT N° 41 (“no presentar el requerimiento del inciso a) de la sección C.7 -impuesto a las ganancias- del capítulo VI información complementaria- de la RT N° 9), podrá ser utilizada por todos los entes”.

Esta opción se refiere a que todos los entes que apliquen la RT N° 6 pueden no presentar la conciliación entre el impuesto a las ganancias incluido en el estado de resultados y el impuesto a las ganancias “teórico”, que es el resultante de multiplicar el resultado antes de impuesto por la tasa de impuesto a las ganancias vigente.

Antes de la entrada en vigencia de la Res. M.D. N° 11/2019 del CPCECABA, los entes pequeños y medianos eran los únicos que podía no exponer la conciliación del inciso a) de la sección C7 del capítulo VI de la RT 9 ya que la RT N° 41 así se los permitía.

A partir de la publicación de la Res. M.D. N° 11/2019 del CPCECABA, esta posibilidad se extendió a todos los entes.

2.1.5. Opciones admitidas por la RT N° 6

La sección 4 de la Res. C.D. N° 11/2021 del CPCECABA describe las siguientes opciones admitidas por la RT N° 6 para llevar a cabo el procedimiento de reexpresión:

a) En tanto no se generen distorsiones significativas, es aceptable descomponer el saldo de la cuenta en periodos mayores de un mes. Esto es particularmente aplicable a la reexpresión de las partidas que componen las causas del estado de resultados, incluso mediante la aplicación de coeficientes de reexpresión anuales.

b) Se podrán determinar y presentar los resultados financieros y por tenencia (incluido el RECPAM) en una sola línea.

La alternativa a la que hace referencia el inciso b es aquella que se encuentra prevista en el apartado IV.B. 9 de la RT N° 6 y consiste en determinar los “Resultados financieros y por tenencia, incluyendo el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda (RECPAM)” a través de un método simplificado (o menos depurado).

Expresamente la norma profesional indica que: “En el estado de resultados reexpresado en moneda de cierre, esta partida (Rdos. Financieros y por tenencias que incluyen el RECPAM) se determina por diferencia entre el resultado final del período (calculado en moneda homogénea tal como se indica en la norma IV.B.1.f) y el subtotal de los rubros del estado de resultados contables a moneda de cierre (según la norma IV.B.1.g.). Por efecto de la partida doble, generalmente representa la contrapartida neta de los ajustes efectuados en todas las partidas patrimoniales y de resultados que se han reexpresado en moneda de cierre. Dicha partida del estado de resultados reexpresado en moneda homogénea, se denominará: “Resultados financieros y por tenencia (incluyendo resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda)”.

En virtud de que la RT N° 41 permite en su aplicación la no segregación de los componentes financieros (intereses, diferencias de cambio, etc), este método suele ser el más utilizado en los Entes Pequeños. De esta manera, el RECPAM se determina por diferencia y se expone junto con los resultados financieros y por tenencia en una sola línea en el Estado de Resultados. Es importante resaltar que este esquema no nos

permite obtener las partidas en términos reales ya que no depuramos ni segregamos componentes financieros.

Siguiendo lo expresado en la RT N° 6, el esquema para arribar a esta cuenta de "Resultados financieros y por tenencia (incluyendo resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda)" podría ser el siguiente:

DETERMINACION DEL RDO. FINANCIERO y POR TENENCIA (INCLUYE RECPAM)			
RT FACPCE N° 6 Pto. IV.B.9.			
		VENTAS REEXPRESADAS	
		- COSTO REEXPRESADO	
Menos		Gastos Administrativos Reexpresados	
Menos		Gastos Comerciales Reexpresados	
Menos		Impuesto a las Ganancias del periodo	
		Resultado Operativo del EE.RR (Subtotal del EE.RR)	
		Resultado del Ejercicio	
Menos		Resultado Operativo del EE.RR (Subtotal del EE.RR)	
		Resultados financieros y por tenencia que incluyen RECPAM	

Algunas consideraciones sobre la aplicación de este esquema son:

- Al inicio del ejercicio consideramos los saldos iniciales del ejercicio anterior ajustados, es decir que no debemos cancelar o deshacer la reexpresión ni volver a una contabilidad "histórica".
- Al cierre del ejercicio, a partir del balance de sumas y saldos del ente, identificamos y reexpresamos, por medio del coeficiente de reexpresión (índice de cierre dividido el índice de origen), a las partidas expresadas en moneda de fecha anterior al cierre. Las partidas expresadas en moneda de cierre no deben reexpresarse (Por ejemplo: Caja).
- Realizamos un asiento global (también podemos individualizar cada ajuste) reconociendo todos los ajustes realizados contra la cuenta "Resultados financieros y por tenencia (incluyendo resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda)".

En cuanto a su exposición, la RT N° 9 (Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios) admite la aplicación del método simplificado al indicar que los resultados financieros y por tenencia pueden exponerse en una sola línea, es decir, sin la necesidad de detallar en el cuerpo del estado a los generados por activos y a los generados por pasivos. Adicionalmente, aclara que en el caso de que se opte por presentar la información con un mayor grado de detalle, se podrá optar por incluirla en una línea con referencia a la información complementaria, o exponerla detalladamente en el cuerpo del estado. Un ejemplo de un Estado de Resultados aplicando esta alternativa sería el siguiente:

ESTADO DE RESULTADOS

(Correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, en moneda homogénea, comparativo con el ejercicio anterior)

Conceptos	Actual	Anterior
	\$	\$
Ventas netas de bienes (o servicios)		
Costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados) (Anexo...)		

Gastos de comercialización (Cuadro...)		
Gastos de administración (Cuadro...)		
Resultados financieros y por tenencia (incluye RECPAM)		
Otros Ingresos y Egresos		
Resultado antes del impuesto a las ganancias		
Impuesto a las ganancias		
Resultado final del ejercicio		

2.1.6. Opciones relacionadas con el Estado de Flujo de Efectivo

Una interesante opción que nos permite aplicar la sección 6 de la Res. C.D. N° 11/2021 del CPCECABA al momento de preparar el Estado de Flujo de Efectivo por el método directo, es la de poder presentar la información ajustada en forma sintética y explicar las causas de las variaciones exponiendo únicamente los totales de cada una de las tres actividades (operativas, de inversión y de financiación). Esta simplificación la podemos aplicar actualmente y es para todo tipo de entes excepto aquellos que por obligación o por opción utilizan la RT 17 y adicionalmente aplican la RT N° 11 (por tratarse de entes sin fines de lucro) o la RT N° 24 (por tratarse de entes cooperativos), es decir, excepto para las entidades sin fines de lucro y las cooperativas "grandes" (que no sean ni pequeñas ni medianas).

Un ejemplo del Estado de Flujo de Efectivo por el método directo en forma sintética es el siguiente:

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

(Correspondiente al ejercicio finalizado el dd/mm/aaaa, en moneda homogénea, comparativo con el ejercicio anterior)

Conceptos	Actual	Anterior
	\$	\$
VARIACIONES DEL EFECTIVO		
Efectivo al inicio del ejercicio		
Efectivo al cierre del ejercicio		
Aumento (Disminución) neta del efectivo		
CAUSAS DE LAS VARIACIONES DEL EFECTIVO		
Actividades operativas		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades operativas		
Actividades de inversión		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de inversión		
Actividades de financiación		
Flujo neto de efectivo generado por (utilizado en) las actividades de financiación		
AUMENTO (DISMINUCIÓN) NETA DEL EFECTIVO		

Otra simplificación relacionada con el EFE que continúa vigente es aquella que tiene que ver con la Interpretación N° 2 de "Estado de Flujo de Efectivo y sus Equivalentes". Recordemos que antes de la publicación de la Res. J.G. N° 539/2018, el inciso (b) del párrafo 6 de la mencionada interpretación señalaba que solo aquellas entidades que calificaban como "entes pequeños" podían limitarse a exponer el criterio utilizado en la presentación de los RFyT (incluyendo RECPAM) generados por los componentes del efectivo y su equivalente, sin identificar el mencionado importe, y dentro de la sección «Causas de la variación» integrando las actividades operativas. A partir de la Res. J.G. N° 539/2018, esta posibilidad se extiende para todo tipo de entes y es una opción que continúa vigente y podemos aprovechar actualmente.

2.1.7. Información a presentar

La sección 5 de la Res. C.D. N° 11/2021 del CPCECABA indica que, entre otras cuestiones, el ente debe informar todas las simplificaciones que ha utilizado por medio de sus notas. Un ejemplo de una nota para un ente que aplicó en sus EECC al 31/12/2021 todas las simplificaciones que hemos estudiado es el siguiente:

Nota: Unidad de medida

Descripción general

Los presentes estados contables han sido preparados en moneda homogénea (pesos de diciembre de 2021), reconociendo en forma integral los efectos de la inflación de conformidad con lo establecido en la Resolución Técnica (RT) N° 6, en virtud de haberse determinado la existencia de un contexto de alta inflación que vuelve necesaria la reexpresión de los estados contables.

Con fines comparativos, los presentes estados contables incluyen cifras patrimoniales al 31 de diciembre de 2020 y de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo por el ejercicio económico finalizado en esa fecha. Dichas cifras han sido reexpresadas en moneda de cierre del presente ejercicio económico, de acuerdo con lo señalado en el párrafo siguiente, a fin de permitir su comparabilidad y sin que tal reexpresión modifique las decisiones tomadas con base en la información contable correspondiente al ejercicio anterior.

Desde la entrada en vigencia de la RT N° 39, que modificó las normas sobre unidad de medida contenidas en la RT N° 17, sección 3.1, la necesidad de reexpresar los estados contables para reflejar los cambios en el poder adquisitivo de la moneda viene indicada por la existencia o no de un contexto de inflación tal que lleve a calificar la economía de altamente inflacionaria. A los fines de identificar la existencia de un entorno económico con tales características, la RT N° 17 proporciona distintos indicadores.

Para favorecer la consistencia en la aplicación de los diferentes indicadores entre distintas entidades, la Interpretación N° 8 establece como indicador clave y condición necesaria para reexpresar las cifras de los estados contables preparados bajo esa RT, al hecho fáctico de que la tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), del Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) alcance o sobrepase el 100 %.

Durante el primer semestre de 2018, diversos factores macroeconómicos produjeron una aceleración significativa de la inflación, resultando en índices que excedieron el 100 % acumulado en tres años, y en proyecciones de inflación que confirmaron dicha tendencia. Como consecuencia de ello, la Junta de Gobierno (JG) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) emitió la Resolución JG N° 539/2018 (aprobada por el CPCECABA mediante Resolución C. D. N° 107/2018 y sus modificatorias las Res. M. D. N° 11/2019 y la Res. C.D. N° 11/2021), indicando que se encontraba configurado el contexto de alta inflación y que los estados contables correspondientes a períodos anuales o intermedios cerrados a partir del 1 de julio de 2018 deberían ser ajustados para reflejar los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. La mencionada resolución también indicó que los estados contables correspondientes a períodos anuales o intermedios cerrados hasta el 30 de junio de 2018 inclusive no deberían reexpresarse.

La aplicación del ajuste por inflación había sido discontinuada el 28 de febrero de 2003 por la vigencia del Decreto N° 664/2003 del Poder Ejecutivo Nacional (PEN), que instruyó a ciertos organismos de contralor a no recibir estados contables ajustados por inflación a partir del 1 de marzo de 2003. Conforme lo resuelto por la FACPCE a través de la Resolución JG N° 287/03, y por el CPCECABA, a través de su Resolución M. D. N° 41/2003, hubiera correspondido la discontinuación de la aplicación del ajuste por inflación a partir del

1 de octubre de 2003; sin embargo, los cambios en el poder adquisitivo de la moneda entre el 28 de febrero de 2003 y el 30 de septiembre de 2003 no fueron significativos.

El referido Decreto N° 664/2003 fue derogado tras la promulgación de la Ley N° 27.468, el 3 de diciembre de 2018. Asimismo, con fecha 28 de diciembre de 2018, la Inspección General de Justicia (IGJ) emitió la Resolución General N° 10/2018, que reglamentó la entrada en vigencia de la aplicación de la RT N° 6 y derogó la prohibición de presentar estados contables ajustados por inflación a partir del 31/12/2018.

Descripción del proceso de reexpresión a moneda de cierre

A efectos de reexpresar las diferentes partidas y rubros que integran los estados contables, la Entidad deberá, entre otras cosas:

- Determinar el momento de origen de las partidas (o el momento de su última reexpresión, según corresponda).
- Calcular los coeficientes de reexpresión aplicables. A tal efecto, se utiliza la serie de índices definida por la FACPCE en la Resolución JG N° 539/2018. La variación del índice utilizado para la reexpresión de los estados contables ha sido del 53,83 % entre el ejercicio económico finalizado el 31 de diciembre de 2018 y el ejercicio anterior.
- Aplicar los coeficientes de reexpresión a los importes de las partidas anticuadas para reexpresarlas a moneda de cierre. A este respecto, las partidas que deberán reexpresarse serán aquellas que no estén expresadas en moneda de cierre.
- Comprobar que los valores reexpresados de los diferentes activos no excedan a sus correspondientes valores recuperables determinados de acuerdo con las normas contables profesionales pertinentes.

La aplicación del proceso de reexpresión establecido en la RT N° 6 permite el reconocimiento de las ganancias y pérdidas derivadas del mantenimiento de activos y pasivos expuestos a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda a lo largo del período. Tales ganancias y pérdidas se exponen en el rubro "Resultados financieros y por tenencia (incluye RECPAM)" del estado de resultados.

Utilización de dispensas opcionales establecidas por RT N° 6 y Resolución JG N° 539/2018 de la FACPCE

Para la preparación de los presentes estados contables, el órgano de administración de la entidad ha utilizado las siguientes simplificaciones dispuestas por la Resolución N° 539/2018 (FACPCE), en su versión adoptada por el CPCECABA mediante las Resoluciones CD 107/2018, MD 11/2019 y CD 11/2021, relacionadas con la aplicación posterior de la RT N° 6, tras la reanudación luego de un período de estabilidad:

- No ha presentado la nota requerida por el inciso (b), del párrafo 6, de la Interpretación N° 2 "Estado de Flujo de Efectivo y sus Equivalentes" (FACPCE).
- El estado de flujo de efectivo ha sido presentado por el método directo, mostrando la información ajustada por inflación en forma sintética.
- No ha presentado la nota requerida del inciso a), de la sección C.7 -impuesto a las ganancias-, del capítulo VI -información complementaria-, de la RT N° 9.
- Optó por presentar en una sola línea a los resultados financieros y por tenencia, incluyendo al resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda (RECPAM), denominada "Resultados financieros y por tenencia (incluyendo al RECPAM)", tal como lo permite la RT N° 6.

Los presentes estados contables deben ser leídos e interpretados considerando las limitaciones que la utilización de las dispensas antes mencionadas podría provocar sobre la información contenida en los estados contables.