

TÍTULO:	APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN CONTABLE Y LOS AJUSTES DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES
AUTOR/ES:	Marchisio, Jorge A.; Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

JORGE A. MARCHISIO
CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET

APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACIÓN CONTABLE Y LOS AJUSTES DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

La reanudación del ajuste por inflación de la RT 6, conforme lo dispuesto por la resolución (JG) 539/2018 [modif. por la R. (JG) 553/2019], implica la reexpresión de los estados contables. Dentro de las partidas que pueden estar presentes en los estados contables históricos se encuentran los ajustes de resultados de ejercicios anteriores (AREA) contabilizados en cumplimiento de las disposiciones de las normas contables vigentes. En esta colaboración, los autores analizan cómo tratar los AREA en la aplicación de las normas de ajuste por inflación contable, a la vez que realizan propuestas sobre aquellas cuestiones no reguladas expresamente referidas a este tema.

I - INTRODUCCIÓN

Con la aprobación, en setiembre de 2018, de la resolución 539/2018 por la Junta de Gobierno (JG) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPE), se dispuso la reanudación en la aplicación el ajuste por inflación contable para los ejercicios cerrados a partir del 1/7/2018, con la posibilidad de diferirlo hasta el próximo ejercicio para los cierres operados hasta el 30/12/2018.

Asimismo, la ya referida resolución (JG) 539/2018 establece una serie de simplificaciones opcionales, cuya aplicación tiene como finalidad facilitar la reanudación del ajuste por inflación.

Con posterioridad, en junio de 2019, la JG de la FACPE aprobó la resolución 553/2019 mediante la cual introduce modificaciones a la resolución (JG) 539/2018, cuya finalidad es facilitar aún más la aplicación del ajuste por inflación. Esta última resolución no indicó cuál era su vigencia, si desde su fecha de emisión o con alcance retroactivo para los estados contables alcanzados inicialmente por la resolución (JG) 539/2018.

Para despejar el interrogante identificado en el párrafo anterior, en setiembre de 2019 la Junta de Gobierno de FACPE aprobó la resolución (JG) 554/2019, la cual establece que la vigencia de las modificaciones a la resolución (JG) 539/2018 generadas por la resolución (JG) 553/2019 es la misma que tuvo la resolución (JG) 539/2018 original. En consecuencia, la resolución (JG) 553/2019 es de aplicación retroactiva a cualquier estado contable [alcanzado por la R. (JG) 539/2018] cuya presentación se realice a partir de su aprobación (21/6/2019).

Ahora es posible que existan casos en que los estados contables que deban ajustarse conforme lo analizado en los párrafos precedentes incluyan ajustes de resultados de ejercicios anteriores (AREA) como consecuencia de la aplicación de las normas contables profesionales vigentes.

En este trabajo desarrollaremos un análisis de cómo aplicar las normas de ajuste por inflación a los AREA, repasando la doctrina y presentando nuestra opinión en aquellas cuestiones que no se encuentran expresamente tratadas en las normas contables del ajuste, a la vez que incluimos casos de aplicación práctica que ilustran las consideraciones realizadas.

II - DESARROLLO

1. Normas contables sobre ajustes de resultados de ejercicios anteriores

Tanto la sección 4.10 de la segunda parte de la RT 17 como la sección 2.10 de la segunda parte de la RT 41 son concordantes en indicar que los ajustes de resultados de ejercicios anteriores se practicarán con motivo de:

- a) correcciones de errores u omisiones en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios

anteriores; o

b) la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, salvo que se dispusiera un tratamiento particular al respecto.

En ambos casos se corregirá la medición contable de los resultados acumulados al comienzo del período.

Por el contrario, no se computarán modificaciones a resultados de ejercicios contables anteriores cuando:

a) cambien las estimaciones contables como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio que no estaban disponibles al momento de emisión de los estados contables correspondientes a dichos ejercicios;

b) cambien las condiciones preexistentes u ocurran situaciones que en sustancia son claramente diferentes de lo acaecido anteriormente.

2. Normas contables sobre el ajuste por inflación

2.1. Principio general de las normas del ajuste por inflación

El procedimiento de reexpresión de la RT 6, sección IV.B.2, establece como metodología base de reexpresión la determinación de la fecha de la moneda en la cual se encuentra expresada la partida a reexpresar para luego aplicarle el coeficiente de ajuste desde dicha fecha hasta la de cierre de ejercicio.

2.2. Caso particular de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores

Tanto la RT 6 como la Guía de Aplicación de las normas contables sobre ajuste por inflación (RT 6 y NIC 29), este último como documento técnico y de índole práctica emitido por la FACPCE, omiten tratar expresamente cómo proceder en la reexpresión de los AREA.

No obstante ello, diremos que, conforme lo dicho en la sección precedente, la reexpresión de las partidas se basa en la fecha de la moneda en que estas se encuentran expresadas. Claramente, dicha moneda no es la del ejercicio actual en la que se practica la corrección de la información del o los ejercicios anteriores. Por el contrario, debe determinarse la fecha de origen de las partidas que dieron origen al AREA.

Al respecto coincidimos con la opinión del prestigioso autor Enrique Fowler Newton⁽¹⁾ en el sentido de que, dada la naturaleza de las partidas que constituyen ajustes de resultados de ejercicios anteriores, no es posible establecer un procedimiento único para su ajuste por inflación, ya que depende de la fecha de la moneda en que se encuentre expresado el importe del ajuste.

Así es que pueden identificarse las siguientes circunstancias en cuanto al importe del AREA:

a) expresado en moneda de un momento dado;

b) determinado por diferencias entre dos o más importes:

1. que están expresados en moneda de un momento dado, o

2. importes que resultan de la acumulación de cifras expresadas en moneda de distintas fechas.

Para la reexpresión de los casos contemplados en el apartado a) anterior, el procedimiento de reexpresión consistiría en aplicar el coeficiente que relacione el índice de precios de cierre de ejercicio con el del origen de la partida, al importe de la partida que diera lugar al AREA.

Para la reexpresión de los casos del apartado b) anterior, el procedimiento de reexpresión consistiría en ajustar a moneda de cierre las partidas, para luego proceder al cálculo de la diferencia entre los importes ya reexpresados.

a) Omisión de la contabilización de honorarios

El Olvido SA, que cierra su ejercicio contable el 31 de diciembre, detectó que omitió contabilizar en el ejercicio cerrado al 31/12/2017 los honorarios de sus abogados por la representación legal en diversas actuaciones administrativas realizadas en noviembre de 2017.

Ante ello, en el ejercicio del año 2018, se procede a contabilizar tales honorarios con cargo a ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

En cuanto a la anticuación del AREA, resulta claro que debe asignársele como moneda de origen a la correspondiente al mes de noviembre de 2017.

b) Impuesto sobre los ingresos brutos. Ajuste por inspección

En el mes de octubre de 2018, la Inspeccionada SA fue objeto de una inspección y determinación de diferencias por la incorrecta liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos por los ejercicios fiscales 2017 y 2018.

Las diferencias se circunscriben a los siguientes meses:

Período	Reliquidado	Declarado	Diferencia
Marzo de 2017	785.125	569.700	215.425
Octubre de 2017	1.566.980	1.569.000	-2.020
Febrero de 2018	983.600	569.047	414.553
Junio de 2018	1.758.000	1.851.250	-93.250
Total	5.093.705	4.558.997	534.708

Sabiendo que la fecha de cierre de ejercicio es el 30 de junio de cada año, en octubre de 2018 se contabiliza el AREA por el total de \$ 534.708 (a los fines de simplificar, omitimos la consideración de los correspondientes intereses).

Para la anticuación del ajuste total de \$ 534.708 debe procederse a su apertura mensual conforme el cuadro precedente.

2.3. Proceso secuencial y consideración del AREA

La sección IV.B.1 de la segunda parte de la RT 6 establece el procedimiento para la determinación del ajuste por inflación, el que se realiza básicamente por diferencia patrimonial.

A continuación, presentamos dicho proceso de manera esquemática:

Sección	Descripción
a)	Determinación del activo y el pasivo al inicio del período objeto de ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, reexpresando las partidas que los componen según IV.B.2.
b)	Determinación del patrimonio neto al inicio del período objeto del ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, por diferencia entre el activo y el pasivo obtenidos por aplicación de la norma inmediatamente precedente.
c)	Determinación en moneda de cierre del activo y el pasivo al final del período objeto del ajuste, reexpresando las partidas que los componen según IV.B.2.
d)	Determinación en moneda de cierre del patrimonio neto al final del período objeto del ajuste, por diferencia entre el activo y el pasivo obtenidos por aplicación de la norma inmediatamente precedente.
e)	Determinación en moneda de cierre del patrimonio neto al final del período objeto del ajuste, excluido el resultado de dicho período. Para ello se reexpresará el importe obtenido por aplicación de la norma IV.B.1.b. en moneda de cierre del período, agregando o deduciendo las variaciones experimentadas por el patrimonio neto durante el transcurso de este -excepto el resultado del período- reexpresadas en moneda de cierre.
f)	Determinación en moneda de cierre del resultado final del período por diferencia entre los importes obtenidos por aplicación de las normas IV.B.1.d y IV.B.1.e.
g)	Determinación del resultado final del período, excluido el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda (o el resultado financiero y por tenencia -incluido el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda- según el caso), mediante la reexpresión de las partidas que componen el estado de resultados del período según IV.B.2.
h)	Determinación del resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda (o del resultado financiero y por tenencia -incluyendo el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda según el caso-) del período por diferencia entre los importes obtenidos por aplicación de las normas IV.B.1.f. y IV.B.1.g.

Tal como se indicó anteriormente, el reconocimiento de un AREA implica la modificación del saldo inicial del patrimonio neto.

De allí que para realizar una correcta aplicación del proceso secuencial es necesario partir de saldos históricos del activo y pasivo (sección IV.B.1.a) que conforman el patrimonio neto inicial ya corregidos por el AREA, para luego realizar su reexpresión. Ello permitirá determinar el resultado del ejercicio reexpresado en moneda de cierre por diferencia de patrimonios.

Hay quienes opinan que podría considerarse directamente el importe del AREA corrigiendo el patrimonio neto inicial (sección IV.B.1.e), a los fines de la determinación del resultado del ejercicio reexpresado en moneda de cierre por diferencia de patrimonios.

Ambas metodologías permiten arribar al resultado del ejercicio reexpresado en moneda de cierre, pero la primera de ellas tiene la ventaja de brindar los saldos de los activos y pasivos ajustados y reexpresados en moneda de cierre que deben exponerse como información comparativa en el estado de situación patrimonial reexpresado.

2.4. Caso particular de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores que afectan a partidas monetarias

La contabilización de un AREA puede implicar el reconocimiento de nuevos activos y/o pasivos monetarios y/o modificaciones en los ya reconocidos al cierre de uno o más ejercicios anteriores.

Recordando que el Resultado por Exposición al Cambio del Poder Adquisitivo de la Moneda (RECPAM) es generado por la tenencia de activos y pasivos monetarios (capital monetario) en un contexto económico de inflación, la modificación que genera el AREA en el capital monetario expuesto a la inflación durante el/los ejercicio/s anterior/es implicará un cambio en el RECPAM correspondiente a dicho/s período/s.

Dado que el RECPAM acumulado al cierre del ejercicio anterior al de realización del ajuste por inflación forma parte del ajuste a los resultados no asignados acumulados al cierre del ejercicio anterior, los AREA que implican cambios en el capital monetario al cierre del ejercicio anterior generan modificaciones a los resultados no asignados acumulados al cierre del ejercicio anterior.

Si bien esta cuestión no es tratada específicamente por la normativa contable, sí lo está por la doctrina y la posición que compartimos sostiene que la modificación en el RECPAM generado en el o los ejercicios anteriores como consecuencia de AREA, que modifican a su vez el capital monetario del o los ejercicios anteriores, debe considerarse como formando parte del AREA practicado a los ejercicios anteriores.

3. Normas contables sobre exposición de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores

3.1. Principio general

El Capítulo II, sección f), de la segunda parte de la RT 8 establece el principio general de exposición de los AREA, indicando que:

- a) deberá exponerse su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución del patrimonio y,

cuando correspondiere, en el estado de flujo de efectivo;

b) deberán adecuarse las cifras correspondientes al (o a los) ejercicio(s) precedente(s) que se incluyan como información comparativa.

Aclara además que las adecuaciones no afectan a los estados contables correspondientes a esos ejercicios ni a las decisiones tomadas sobre la base de ellos.

3.2. Exposición de los resultados no asignados ajustados por inflación y los AREA

Tal como se indicó en la sección precedente, la contabilización de un AREA implica la corrección de los saldos iniciales, y, en el caso del estado de evolución del patrimonio neto, se modifican normalmente los resultados no asignados.

A su vez, por la aplicación del proceso secuencial de reexpresión de la RT 6, el saldo al cierre del ejercicio anterior o del ejercicio precedente al anterior (según se ejerciera o no la opción de no presentar información comparativa del ejercicio anterior) surge por diferencia entre el patrimonio neto al inicio y al cierre (ajustado por las variaciones cuantitativas del patrimonio neto). De allí que se presenta el interrogante de cómo exponer el saldo inicial de los resultados no asignados reexpresados y el AREA reexpresado, ambos en el estado de evolución del patrimonio neto.

En nuestra opinión, armonizando las normas de las RT 6 y 8, en primer lugar se debe exponer el saldo inicial de los resultados no asignados reexpresados antes del efecto del AREA, luego el AREA reexpresado y finalmente el saldo inicial de los resultados no asignados reexpresados corregidos por el AREA.

4. Caso práctico

A continuación, presentamos un caso práctico de aplicación de lo expuesto en las secciones precedentes de esta colaboración.

La firma Estudiosos SA es una empresa dedicada a la actividad comercial, que fue constituida en octubre de 2000 y cierra ejercicio contable el 30 de junio de cada año.

En ocasión del cierre contable producido el 30/6/2019, aplica el ajuste por inflación de sus estados contables conforme lo dispuesto por la resolución (JG) 539/2018 [modif. por la R. (JG) 553/2019], haciendo uso de la dispensa de solo ajustar la información contable al cierre del ejercicio anterior (30/6/2018). Además se hace uso de la opción contemplada en la sección IV.B.9 de la RT 6 de determinar un único importe de *"resultados financieros y por tenencia (RFyT), incluyendo el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda"*.

Asimismo, durante el ejercicio cerrado al 30/6/2019 se toma conocimiento que durante el ejercicio precedente se liquidó de manera errónea y en defecto el impuesto sobre los ingresos brutos, procediéndose a su corrección en el presente ejercicio mediante la contabilización de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores.

A continuación, se presenta el cuadro de determinación de la diferencia (a valores históricos) entre el importe del tributo correctamente determinado conforme las normas fiscales y el erróneamente devengado. A los fines de simplificar el ejemplo, omitiremos considerar los correspondientes intereses resarcitorios.

Período	Importe correcto (a)	Importe originalmente devengado (b)	Ajuste: Diferencia (a - b)
Julio de 2017	2.250	1.500	750
Agosto de 2017	2.775	1.850	925
Setiembre 2017	3.075	2.050	1.025
Octubre de 2017	2.925	1.950	975
Noviembre de 2017	3.030	2.020	1.010
Diciembre de 2017	3.075	2.050	1.025
Enero de 2018	3.375	2.250	1.125
Febrero de 2018	3.450	2.300	1.150
Marzo de 2018	3.750	2.500	1.250
Abril de 2018	4.050	2.700	1.350
Mayo de 2018	2.850	1.900	950
Junio de 2018	3.075	2.050	1.025
Total	37.680	25.120	12.560

A continuación, presentamos el balance de sumas y saldos histórico cerrado al 30/6/2018 antes del AREA y luego del efecto del AREA.

Partida	Importe histórico	AREA	Importe histórico con AREA
Caja y bancos	600.000		600.000
Créditos por ventas	337.000		337.000
Bienes de cambio	675.000		675.000
Bienes de uso - Valor de origen	550.000		550.000

Bienes de uso - Dep. acumulada	-385.000		-385.000
Deudas comerciales	225.000		225.000
Impuesto a las ganancias a pagar	0		0
Ingresos brutos a pagar		12.560	12.560
Capital	300.000		300.000
Ajuste de capital	345.081		345.081
AREA		-12.560	-12.560
Resultados acumulados	906.919		906.919
Resultado del ejercicio	0		0
Control partida doble	0	0	0

A los fines de aplicar el proceso secuencial de la RT 6, en primer lugar procedemos a realizar la anticuación de las partidas que componen el balance de sumas y saldos histórico luego del AREA al 30/6/2018. Para ello, se cuenta con la siguiente información:

- a) los bienes de uso se encuentran medidos al costo y fueron adquiridos en junio de 2004; y
- b) la entidad ajustó hasta setiembre de 2003 sus estados contables en ocasión de la aplicación de la instancia anterior del ajuste por inflación.

Partida	a) Importe histórico con AREA	b) Anticuaón
Caja y bancos	600.000	6/2018
Créditos por ventas	337.000	6/2018
Bienes de cambio	675.000	6/2018
Bienes de uso - Valor de origen	550.000	6/2004
Bienes de uso - Dep. acumulada	-385.000	6/2004
Deudas comerciales	225.000	6/2018
Impuesto a las ganancias a pagar	0	
Ingresos brutos a pagar	12.560	6/2018
Capital	300.000	(1)
Ajuste de capital	345.081	(1)
AREA	-12.560	(2)
Resultados acumulados	906.919	(3)
Resultado del ejercicio	0	
Control partida doble	0	

Notas:

(1) A los fines de la reexpresión, se la hará considerando la fecha de suscripción original y por lo tanto se recalculará el ajuste del capital, el que mostraba el saldo surgido de la última reexpresión realizada en setiembre de 2003.

(2) Conforme los datos indicados anteriormente, se realiza la anticuación del importe total del AREA.

(3) Los resultados acumulados reexpresados surgen por diferencia conforme la aplicación del proceso secuencial de la RT 6, con lo cual no es necesaria su anticuación.

Se presentan a continuación los índices de precios publicados por la FACPCE para realizar la reexpresión:

Período	Índice
Octubre de 2000	8,1327
Setiembre de 2003	16,2338
Junio de 2004	17,4233
Julio de 2017	113,7852
Agosto de 2017	115,3819
Setiembre de 2017	117,5719
Octubre de 2017	119,3528

Noviembre de 2017	120,9940
Diciembre de 2017	124,7956
Enero de 2018	126,9887
Febrero de 2018	130,0606
Marzo de 2018	133,1054
Abril de 2018	136,7512
Mayo de 2018	139,5893
Junio de 2018	144,8053

De allí que se determinan los coeficientes de reexpresión a junio de 2018 en el siguiente cuadro:

Período	a) Índice cierre	b) Índice de origen	c) Coeficiente reexpresión
Octubre de 2000	144,8053	8,1327	17,8052
Setiembre de 2003	144,8053	16,2338	8,9199
Junio de 2004	144,8053	17,4233	8,3110
Julio de 2017	144,8053	113,7852	1,2726
Agosto de 2017	144,8053	115,3819	1,2550
Setiembre de 2017	144,8053	117,5719	1,2316
Octubre de 2017	144,8053	119,3528	1,2133
Noviembre de 2017	144,8053	120,9940	1,1968
Diciembre de 2017	144,8053	124,7956	1,1603
Enero de 2018	144,8053	126,9887	1,1403
Febrero de 2018	144,8053	130,0606	1,1134
Marzo de 2018	144,8053	133,1054	1,0879
Abril de 2018	144,8053	136,7512	1,0589
Mayo de 2018	144,8053	139,5893	1,0374
Junio de 2018	144,8053	144,8053	1,0000

A partir de los coeficientes antes indicados, procedemos a reexpresar las cifras a moneda de junio de 2018:

Partida	a) Importe histórico	b) Coeficiente reexpresión	c) Importe reexpresión (a x b)
Caja y bancos	600.000	1,0000	600.000
Créditos por ventas	337.000	1,0000	337.000
Bienes de cambio	675.000	1,0000	675.000
Bienes de uso - Valor de origen	550.000	8,3110	4.571.050
Bienes de uso - Depreciación acumulada	-385.000	8,3110	-3.199.735
Deudas comerciales	225.000	1,0000	225.000
Impuesto a las ganancias a pagar	0	1,0000	0
Ingresos brutos a pagar	12.560	1,0000	12.560
Capital	300.000		300.000 (1)
Ajuste de capital	345.081		5.041.560 (1)
AREA	-12.560		-12.560 (2)
Resultados acumulados	906.919		-2.583.245 (3)
Resultado del ejercicio	0		0
Control partida doble	0		0

Notas:

(1) Reexpresión del capital a junio de 2018:

Partida	a) Importe histórico	b) Coeficiente reexpresión	c) Importe reexpresión	c') Importe reexpresión
Capital social	300.000	17,8052	5.341.560	300.000
Ajuste capital	345.081	N/A		5.041.560
Total	645.081		5.341.560	5.341.559

(2) Reexpresión del AREA a junio de 2018:

a) Reexpresión de las cuentas de resultados por impuesto sobre ingresos brutos:

Período	a) Importe histórico	b) Coeficiente reexpresión	c) Importe reexpresión (a x b)
Julio de 2017	750	1,2726	954
Agosto de 2017	925	1,2550	1.161
Setiembre 2017	1.025	1,2316	1.262
Octubre de 2017	975	1,2133	1.183
Noviembre de 2017	1.010	1,1968	1.209
Diciembre de 2017	1.025	1,1603	1.189
Enero de 2018	1.125	1,1403	1.283
Febrero de 2018	1.150	1,1134	1.280
Marzo de 2018	1.250	1,0879	1.360
Abril de 2018	1.350	1,0589	1.430
Mayo de 2018	950	1,0374	986
Junio de 2018	1.025	1,0000	1.025
Total	12.560		14.322

b) Determinación del RECPAM generado por el pasivo omitido durante el ejercicio cerrado a junio de 2018:

Período	a) Importe histórico	b) Coeficiente reexpresión	c) Importe reexpresión (a x b)
Saldo inicial	0		0
Movimientos:			
Julio de 2017	750	1,2726	954
Agosto de 2017	925	1,2550	1.161
Setiembre 2017	1.025	1,2316	1.262
Octubre de 2017	975	1,2133	1.183
Noviembre de 2017	1.010	1,1968	1.209
Diciembre de 2017	1.025	1,1603	1.189
Enero de 2018	1.125	1,1403	1.283
Febrero de 2018	1.150	1,1134	1.280
Marzo de 2018	1.250	1,0879	1.360
Abril de 2018	1.350	1,0589	1.430
Mayo de 2018	950	1,0374	986

Junio de 2018	1.025	1,0000	1.025
Total	12.560		14.322

La inflación del ejercicio cerrado al 30/6/2018 genera sobre el pasivo omitido una ganancia de \$ 1.762 (\$ 14.322 - \$ 12.560).

El cálculo entonces del AREA neto a contabilizar en moneda de junio de 2018 surge así:

Concepto	Importe reexpresión 6/2018
Impuesto devengado reexpresado	14.322
RECPAM generado por pasivo omitido	-1.762
Total AREA	12.560

Una vez realizada la reexpresión al 30/6/2018, se procede a reexpresarlo a moneda de junio de 2019, aplicando el coeficiente de punta a punta 1,5575 (225,537/144,8053). Ello lo realizamos a continuación:

Partida	a) Importe reexpresión 6/2018	b) Coeficiente reexpresión	c) Importe reexpresión 6/2019
Caja y Bancos	600.000	1,5575	934.500
Créditos por Ventas	337.000	1,5575	524.878
Bienes de cambio	675.000	1,5575	1.051.313
Bienes de uso - Valor de origen	4.571.045	1,5575	7.119.043
Bienes de uso - Dep. acumulada	-3.199.732	1,5575	-4.983.583
Deudas comerciales	225.000	1,5575	350.438
Impuesto a las ganancias a pagar	0	1,5575	0
ingresos brutos a pagar	12.560	1,5575	19.562
Capital	300.000		300.000
Ajuste de capital	5.041.560		8.019.579
AREA	-12.560	1,5575	-19.562
Resultados acumulados	-2.583.245	1,5575	-4.023.507
Resultado del ejercicio	0		0
Control partida doble	0		0

El siguiente paso consiste en reexpresar los datos del ejercicio cerrado al 30/6/2019. Para ello, presentamos a continuación el balance de sumas y saldos histórico a dicha fecha.

Partida	a) Importe histórico
Caja y Bancos	884.000
Créditos por Ventas	310.000
Bienes de cambio	580.000
Bienes de uso - Valor de origen	550.000
Bienes de uso - Dep. acumulada	-412.500
Bienes de uso - Terreno	507.640
Deudas comerciales	215.000
Impuesto a las ganancias a pagar	185.442
Ingresos brutos a pagar	46.560
Capital	300.000

Ajuste de capital	345.081
Resultados acumulados	894.359
Ingresos por ventas	2.642.500
Costo de ventas	-1.735.000
Costos operativos	-237.860
Depreciación del ejercicio	-27.500
Resultados financieros	-24.000
Impuesto a las ganancias	-185.442
Control partida doble	0

A continuación, se muestran los valores que surgirían de la aplicación del proceso de reexpresión para el cierre 30/6/2019, que no desarrollaremos puesto que excede el alcance de este trabajo:

Partida	a) Importe histórico	b) Coeficiente reexpresión	c) Importe reexpresión (a x b)
Caja y Bancos	884.000	1,00000	884.000
Créditos por Ventas	310.000	1,00000	310.000
Bienes de cambio	580.000	1,00000	580.000
Bienes de uso - Valor de origen	550.000	12,94453	7.119.492
Bienes de uso - Dep. acumulada	-412.500	12,94453	-5.339.619
Bienes de uso - Terreno	507.640	1,00000	507.640
Deudas comerciales	215.000	1,00000	215.000
Impuesto a las ganancias a pagar	185.442	1,00000	46.560
Ingresos brutos a pagar	46.560	1,00000	185.442
Capital	300.000		300.000
Ajuste de capital	345.081		8.019.579
Resultados acumulados	894.359		-4.043.017
Ingresos por ventas	2.642.500		3.094.755
Costo de ventas	-1.735.000		-2.395.579
Costos operativos	-237.860		-279.040
Depreciación del ejercicio	-27.500	12,9445	-355.974
Resultados financieros	-24.000		0
Impuesto a las ganancias	-185.442		-222.256
RFyT (incluido el RECPAM)	0		-503.958
Control partida doble	0		0

Luego, procedemos a determinar el resultado del ejercicio y el rubro de resultados financieros y por tenencia (incluido el RECPAM) reexpresados.

I - Determinación del patrimonio neto al 30/6/2019 en moneda de esa fecha:

Concepto	Importe reexpresión 6/2019
Activo al cierre	4.061.513
Pasivo al cierre	447.002
Patrimonio neto al cierre	3.614.511

II - Determinación del patrimonio neto al 30/6/2018 en moneda de junio de 2019:

Concepto	Importe reexpresión 6/2019
Activo al inicio	4.646.510
Pasivo al inicio	370.000
Patrimonio neto al inicio	4.276.510

III - Determinación del ejercicio cerrado a junio de 2019 por diferencia patrimonial:

Concepto	Importe reexpresión 6/2019
Patrimonio neto al cierre	3.614.511
Patrimonio neto al inicio	4.276.510
Resultado del ejercicio	-662.053

IV - Determinación de los resultados financieros y por tenencia (incluido RECPAM) reexpresados a junio de 2019:

Concepto	Importe reexpresión 6/2019
Resultado del ejercicio	-662.053
Resultado reexpresado sin RFyT	-158.095
RFyT (incluyendo RECPAM)	-503.958

Finalmente, presentamos los estados contables ajustados por inflación en moneda de poder adquisitivo de junio de 2019.

Estado de situación patrimonial

	AI 30/6/2019	AI 30/6/2018
Activo		
Activo corriente		
Caja y bancos	884.000	934.511
Créditos por ventas	310.000	524.884
Bienes de cambio	580.000	1.051.325
Total del activo corriente	1.774.000	2.510.721
Activo no corriente		
Bienes de uso	2.287.513	2.135.845
Total del activo no corriente	2.287.513	2.135.845
Total del activo	4.061.513	4.646.566
Pasivo		
Pasivo corriente		
Deudas comerciales	215.000	350.442
Cargas fiscales	232.002	19.562
Total del pasivo corriente	447.002	370.004
Total del pasivo	447.002	370.004
Patrimonio neto (según estado respectivo)	3.614.511	4.276.562
Total del pasivo y del patrimonio neto	4.061.513	4.646.566

Estado de resultados

	AI 30/6/2019
Ingresos por ventas	3.094.755
Costo de ventas	-2.395.579
Ganancia bruta	699.176
Costos operativos	-635.015
Resultados financieros y por tenencia (incluido RECPAM)	-503.958
Ganancia (pérdida) antes de impuesto	-439.797
Ingreso (gasto) por impuesto a las ganancias	-222.256
Ganancia (pérdida) neta del ejercicio	-662.053

Estado de evolución del patrimonio neto

	Aporte de los propietarios			Resultados acumulados		Total
	Capital	Ajuste de capital	Total	Resultados no asignados	Total	
Saldo inicial	300.000	8.019.579	8.319.579	-4.023.455	-4.023.455	4.296.124
AREA				-19.562	-19.562	-19.562
Saldo inicial modificado	300.000	8.019.579	8.319.579	-4.043.017	-4.043.017	4.276.562
Resultado del ejercicio				-662.053	-662.053	-662.053
Saldo al cierre	300.000	8.019.579	8.319.579	-4.705.070	-4.705.070	3.614.509

Estado de flujos de efectivo

	AI 30/6/2019
Variación del efectivo y equivalentes	
Efectivo y equivalentes al inicio	934.511
Efectivo y equivalentes al cierre	884.000
Disminución neta del efectivo y equivalentes	-50.511
Causas de las variaciones	
Actividades de operación	
Flujo neto de efectivo por las actividades de operación	-558.151
Actividades de inversión	
Flujo neto de efectivo por las actividades de inversión	507.640
Actividades de financiación	
Flujo neto de efectivo por las actividades de financiación	0
Disminución neta del efectivo y equivalentes	-50.511

III - CONCLUSIONES

Tal como hemos indicado en este trabajo, la resolución (JG) 539/2018 dispuso la reanudación de la aplicación del ajuste por inflación contable por parte de los entes emisores de estados contables con vigencia para los cierres producidos a partir del 1/7/2018, permitiéndose diferir la aplicación del ajuste para los cierres contables producidos hasta el 30/12/2018.

Dentro de las partidas patrimoniales que integran los estados contables a reexpresar pueden encontrarse los AREA, contabilizados para corregir errores u omisiones, o por los cambios de normas y/o políticas contables que afectan a los resultados de ejercicios anteriores.

La reexpresión de los AREA no está tratada de manera específica por las normas contables profesionales ni la guía de aplicación de la FACPCE emitida al respecto.

Frente a ello, puede encontrarse la opinión de prestigiosa doctrina en materia contable que ha planteado propuestas para realizar dicha reexpresión, las que resultan ser plenamente compatibles con los fundamentos que sustentan las normas de la RT 6. Hemos analizado dichas propuestas y presentamos nuestra opinión de cómo considerar los AREA en el proceso secuencial de reexpresión de la RT 6 y que, a su vez, permita obtener la información necesaria para la confección de la información patrimonial comparativa reexpresada.

Para ilustrar la aplicación de lo aquí tratado, hemos incluido un caso práctico de reexpresión que concluye en el armado de los estados contables corregidos por AREA y reexpresados.

Si bien este trabajo no pretende analizar todas las situaciones fácticas que pueden afrontar los emisores de estados contables que hayan contabilizado AREA y que deban aplicar el ajuste integral por inflación, esperamos brinde las pautas generales que permitan una correcta aplicación de las normas de reexpresión.

IV - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Fowler Newton, Enrique: "Contabilidad con inflación" - Ed. Contabilidad Moderna - 1980.
- Fowler Newton, Enrique: "Contabilidad con inflación" - LL - 5a ed. - 2019.
- Marchisio, Jorge A.; Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: ["Resolución de la junta de gobierno \(FACPCE\) 539/2018. Novedades en materia del ajuste por inflación"](#) - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - febrero/2019.

Nota:

(1) Fowler Newton, Enrique: "Contabilidad con inflación" - Ed. Contabilidad Moderna - 1980 - pág. 482
