

Aguafuerte Contable N° 7

Cuestiones particulares: Restricciones al acceso al mercado oficial de cambios y cancelación de activos y pasivos aplicando mercados alternativos admitidos legalmente.

I. Antecedentes

El contexto económico argentino suele ser pródigo en desbarajustes de todo tipo, y un asiduo comensal a la mesa de los despropósitos, cuando las crisis periódicas del balance de pagos, siempre bien acompañada por sustantivas brechas entre la cotización del dólar oficial (sólo habilitada para los vivillos de siempre), con respecto al menú de las otras cotizaciones, por lo general, más alineada con la realidad económica del valor del dólar en los mercados alternativos, y habilitada para el común de los mortales, termina por operar como un único vehículo para que las transacciones pactadas en dicha moneda, puedan seguir desarrollándose con una relativa normalidad, confiriendo alguna previsibilidad al acreedor, de que el deudor podrá conseguir las divisas necesarias para proceder al pago de sus acreencias.

Las regulaciones en el mercado de cambios, así como los mecanismos alternativos para acceder a las divisas necesarias para la continuidad de la operatoria, pueden dilatarse por años, o desaparecer de improviso, como un mal sueño confuso y de difícil evocación. Por nuestra parte, como contables, damos cuenta en la información financiera, de los efectos de estas realidades transaccionales, en el patrimonio, resultados y evolución financiera, para lo que contamos con nuestras categorías conceptuales, que nos ayudan a organizar y clarificar los efectos de la nebulosa de caminos alternativos que imponen estas restricciones, con centro en la norma de lo devengado.

En este contexto, la R.T 54, al trabajar los procedimientos contables de aplicación general relativos a las mediciones en moneda extranjera, incorpora el tratamiento de las transacciones en moneda extranjera, cuando cursan en un contexto de acceso restringido al mercado oficial de cambios que, vamos a decirlo de una vez, contraviene cualquier miramiento por la norma de lo devengado, la definición de pasivo, y agreguemos a la lista, el tratamiento de los hechos posteriores al cierre.

II. El párrafo 127: Transacciones y saldos en moneda extranjera en un contexto de restricciones al mercado oficial de cambios

El párrafo 127 de la R.T.N°54 de la FACPCE, a su respecto, señala (*):

“127. Si existieran restricciones para el acceso al mercado oficial de cambios, y ciertos activos o pasivos en moneda extranjera tuvieran que liquidarse o cancelarse utilizando mercados alternativos válidos para tal fin, pero a valores sustancialmente distintos a los importes informados en los estados contables, o esto efectivamente haya ocurrido después de la fecha de los estados contables y antes de la aprobación de los estados contables, una entidad revelará tales circunstancias en las notas a los estados contables.”

(*) Subrayado nuestro.

En la mención de los antecedentes normativos, hemos hecho referencia a los Procedimientos Contables de Aplicación General, que sirven a los fines de organizar el tratamiento de los aspectos particulares, con fines de reconocimiento. En este caso, no está demás, remitirnos a la propia definición de pasivo de la R.T.N° 54, que enfatiza un concepto siempre presente en las NIIF, como lo es: “la creación de expectativa válida frente a los terceros”. Al respecto, el párrafo 23 de la R.T.N°54, señala:

*“23. Pasivo es una obligación de entregar activos o prestar servicios a terceros, como consecuencia de hechos ya ocurridos. Un **pasivo** puede incluir obligaciones:*

a) legales, que son las originadas en:

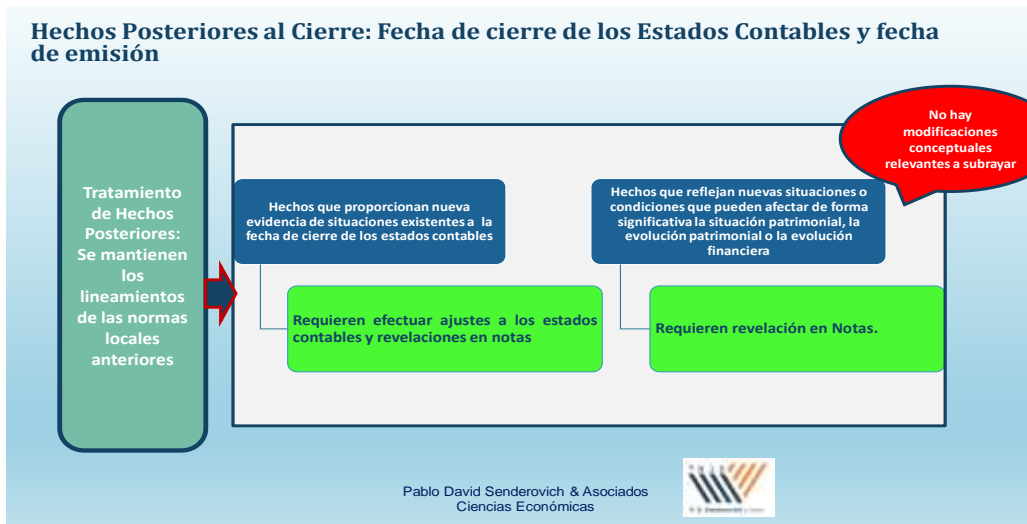
- i la legislación;*
- ii contratos o acuerdos entre partes; o*
- iii alguna otra causa legal; o*

b) voluntarias, que son los compromisos o responsabilidades asumidas por una entidad:

- I. como consecuencia de un patrón de comportamiento, políticas empresariales de dominio público o declaraciones suficientemente concretas; y*
- II. mediante los cuales crea en terceros expectativas de que va a cumplir dichos compromisos o responsabilidades.”*

Entonces, cuando el párrafo 127 en relación a los activos y pasivos en moneda extranjera en un contexto de acceso restrictivo al mercado oficial de cambios menciona: “**tuvieran que cancelarse utilizando mercados alternativos válidos a tal fin**”, el “**tuvieran**”, necesariamente remite a una obligación que se formalizó en un contrato o acuerdo por escrito, y pasó a ser legal (con lo cual, dicha transacción pasó a ser un pasivo/crédito con cláusula de ajuste, como ser la evolución del dólar MEP); o bien, tácitamente, y sin suscribirlo por escrito, se acordó con la contraparte operar de dicha manera, se lo viene haciendo, y caemos por el lado de las obligaciones voluntarias, donde hay un patrón de comportamiento en dicho sentido, y se han creado expectativas válidas frente a los terceros.

Agreguemos un elemento adicional a esta contradicción de la norma 127 con las propias definiciones generales de la R.T.54, por el lado del tratamiento de los “Hechos Posteriores al Cierre” (Párrafo 96), a saber:



(*) Corresponde a una diapositiva del módulo 5 de nuestro curso: R.T. 54 en la práctica profesional

Para cerrar, agreguemos unos números, con la cuota de malicia necesaria, para aportar a la hipótesis:

Planteo

- El 20 mayo 20X2 la entidad "A" adquirió una maquinaria por un total de u\$s 2.000.000 siendo la cotización a la fecha de toma de control de \$/u\$s 800, estableciéndose el pago en 4 cuotas bimestrales sucesivas de u\$s 500.000, a abonarse a partir del mes de noviembre.
- A la fecha del vencimiento de la primera cuota, el adquirente no ha podido acceder al mercado oficial de cambios para adquirir los dólares necesarios para la cancelación de dicha primera cuota, situación que se reiteró al siguiente vencimiento en el mes de septiembre.
- El vendedor ha enviado cartas documento en razón del incumplimiento, y en la renegociación de los términos, se ha acordado, que a los efectos de la cancelación de las cuotas, se aplicará la cotización del dólar MEP, habiéndose cancelado el primer pago el 15 de diciembre del 20X2. En el período de hechos posteriores, en los meses de enero y marzo del 20X3 se cancelaron los correspondientes vencimientos de acuerdo a las condiciones renegociadas.
- Evolución de las Cotizaciones dólar oficial y MEP tipo vendedor:

Fecha	Cotización tipo vendedor BNA	Cotización tipo vendedor Dólar Mep
20/5 /X2	800	N/A
15/12/X2	820	1200
31/12/X2	821	1280

Solución

a) Solución aplicando a la letra el Anti Criterio del párrafo 127 de la R.T.N°54

Registro reconocimiento maquinaria		
Maquinarias (u\$s 2.000.000 x \$/u\$s 800)	1.600.000.000	
Deudas en moneda extranjera		1.600.000.000
Pago de la Primer cuota al tipo de cambio dólar MEP acordado		
Deuda en moneda extranjera (u\$s 500.000 x 800)	400.000.000	
Diferencias de cambio [u\$s 500.000 x (1200-800)]	200.000.000	
Bancos		600.000.000
Medición al cierre según el Anti criterio del apartado 127"		
Diferencias de cambio [u\$s 1.500.000 x (821 - 800)]	31.500.000	
Deudas en moneda extranjera		31.500.000

b) Solución aplicando la definición de Pasivo y el tratamiento de hechos posteriores correspondientes a situaciones existentes a la fecha de cierre de los estados contables

Registro reconocimiento maquinaria		
Maquinarias (u\$s 2.000.000 x \$/u\$s 800)	1.600.000.000	
Deudas en moneda extranjera		1.600.000.000
Pago de la Primer cuota al tipo de cambio dólar MEP acordado		
Deuda en moneda extranjera (u\$s 500.000 x 800)	400.000.000	
Diferencias de cambio [u\$s 500.000 x (1200-800)]	200.000.000	
Bancos		600.000.000
Medición al cierre		
Diferencias de cambio [u\$s 1.500.000 x (1280 - 800)]	720.000.000	
Deudas en moneda extranjera		720.000.000

La comparación de ambas soluciones, determina:

Concepto/Cuenta	Anti Párrafo 127 RT 54	Criterio	Consideración de la definición de Pasivo	Diferencias
Deudas en moneda extranjera	1.231.500.000		1.920.000.000	688.500.000
Resultados: Diferencias de cambio	231.500.000		920.000.000	688.500.000

PD: Qué más decir... ¡Que sigan los éxitos...!

