



CONSEJO PROFESIONAL
DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE TIERRA DEL FUEGO
ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR

Río Grande, 17 de enero de 2023.

VISTO

La aprobación por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, de la **Resolución Técnica N° 54 "NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD"** emitida con fecha 01 de julio de 2022 por la Junta de Gobierno de la FACPCE celebrada en la ciudad de Corrientes; y

CONSIDERANDO:

- a) Las atribuciones de este Consejo Profesional para "...dictar normas técnicas a que deberán ajustarse los matriculados..." (Art. 38° inc. "i", Ley Provincial N° 191).
- b) La importancia y necesidad de contar con normas profesionales unificadas en todo el país no sólo para el ejercicio de la profesión por parte de los matriculados de este Consejo Profesional, sino también desde el punto de vista de los diferentes emisores y usuarios de estados contables y de los organismos de control o de fiscalización de los emisores de dichos documentos, que utilizan tal información para el cumplimiento de sus fines.
- c) El "*Acta Acuerdo*" de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas suscripta en San Fernando del Valle de Catamarca con fecha 27/09/2002, así como el "*Acta Acuerdo Complementaria*" y la "*Adenda Acta Acuerdo de Tucumán*" suscriptas en la ciudad de San Miguel de Tucumán con fecha 03/10/2013 y 01/10/2015 respectivamente. Las actas mencionadas establecen entre otros aspectos, el compromiso por parte de los Consejos Profesionales de sancionar sin modificaciones las normas técnicas profesionales emitidas por la Junta de Gobierno de la FACPCE.
- d) El compromiso de efectuar capacitaciones de manera de lograr un cabal entendimiento de la norma por parte de la matrícula.
- e) La asamblea extraordinaria de matriculados celebrada con fecha 16/12/2022 mediante modalidad presencial y virtual, en ambas Cámaras del Consejo Profesional, en la cual se resolvió aprobar la norma técnica mencionada en el visto, con aplicación obligatoria a partir de ejercicios económicos iniciados el 01/01/2024, sin admitir aplicación anticipada.
- f) Que la presente se dicta en ejercicio de las atribuciones conferidas por los Arts. 45 inc. b) y 53 de la Ley 191.

Por ello,

**EL CONSEJO SUPERIOR DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DE TIERRA DEL FUEGO, ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR**

RESUELVE:

Artículo 1°: Aprobar como norma técnico-profesional de aplicación obligatoria en la jurisdicción la **Resolución Técnica N° 54 "NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD"**, de acuerdo al texto que se adjunta y forma parte integrante de la presente.

CAMARA RIO GRANDE

O'Higgins 133 (V9420CGC) Río Grande
(02964) 422061 / 15698634
camara.riogrande@consejotdf.org.ar
www.cpctdf.org.ar

RESOLUCIÓN C.S.N° 001/2023

CAMARA USHUAIA

Ascasubi 67 (V9410HEA) Ushuaia
(02901) 433370 / 424101
consejo.ushuaia@cpctdf.org.ar
www.cpctdf.org.ar

Página 1 de 2



CONSEJO PROFESIONAL
DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE TIERRA DEL FUEGO
ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR

Artículo 2°: Establecer que la vigencia de la norma aprobada será con aplicación obligatoria para estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2024 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios, sin admitir aplicación anticipada.

Artículo 3°: Encomendar a la Presidencia del Consejo la realización de las gestiones necesarias para lograr que las normas sancionadas sean adoptadas por los organismos de control con jurisdicción sobre entes domiciliados en el ámbito de este Consejo.

Artículo 4°: Comuníquese a los matriculados de este Consejo, a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todo el país, a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a los Colegios y asociaciones que agrupen graduados en Ciencias Económicas, a la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas, al Banco Central de la República Argentina, a la Superintendencia de Seguros de la Nación, al Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social, a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a la Inspección General de Justicia de la Provincia y demás organismos de control con jurisdicción sobre entes domiciliados en el ámbito de este Consejo, a las Facultades de Ciencias Económicas de las Universidades situadas en la Provincia, a las cámaras empresarias, entidades financieras y otras instituciones vinculadas al quehacer económico.

Artículo 5°: Publíquese en el Boletín Oficial de la Provincia, regístrese y archívese.

RESOLUCIÓN C. S. N° 001/2023

Dr. Mauricio M. IRIGOITIA
Vicepresidente

Dr. Roberto PUGNALONI
Presidente

Dra. Paula ELSTNER
Secretaria

CAMARA RIO GRANDE
O'Higgins 133 (V9420CGC) Río Grande
(02964) 422061 / 15698634
camara.riogrande@consejotdf.org.ar
www.cpcetdf.org.ar

CAMARA USHUAIA
Ascasubi 67 (V9410HEA) Ushuaia
(02901) 433370 / 424101
consejo.ushuaia@cpctdf.org.ar
www.cpcetdf.org.ar

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

**CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
(CENCYA)**

Resolución Técnica N° 54

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD.

[Introducción y Primera Parte]¹

¹ La Resolución Técnica N°54 “*Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad*” incluye solo la introducción y primera parte de la Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad. El CENCyA está trabajando actualmente en el desarrollo de futuros Proyectos de Resoluciones Técnicas (PRT) que conformarán las propuestas de Normas Particulares de la NUA (Segunda parte) y de Normas Específicas de la NUA (Tercera Parte).

PRIMERA PARTE

VISTO:

La propuesta realizada por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) en el Proyecto N°45 de Resolución Técnica “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad”; 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 los requerimientos que una entidad debe cumplir para preparar estados contables de acuerdo con normas contables profesionales distintas a las referidas en la Resolución Técnica N° 26 se encuentran dispersos en numerosos pronunciamientos.
- d) Que lo indicado en el inciso anterior dificulta la tarea de quienes preparan, revisan o analizan esos estados contables.
- e) Que la Junta de Gobierno de esta Federación le encomendó al CENCyA, en julio de 2020, la redacción de un proyecto de resolución técnica de Norma Unificada Argentina de Contabilidad, que permitiera resolver las dificultades referidas.
- f) Que la norma unificada que surgiera del proyecto encomendado al CENCyA debería permitir a las entidades preparar estados contables de calidad suficiente y proporcional a las necesidades de sus usuarios, buscando un balance adecuado entre los intereses de los usuarios actuales y de los potenciales.
- g) Que en su reunión plenaria del 31 de agosto de 2021, el CENCyA aprobó una propuesta de proyecto de resolución técnica, en respuesta a lo solicitado por la Junta de Gobierno de esta Federación.
- h) Que la Junta de Gobierno de esta Federación, habiendo evaluado la estructura y el contenido de la propuesta de una Norma Unificada Argentina de Contabilidad sugeridos por el CENCyA, concluyó que reflejaban los acuerdos alcanzados por los veinticuatro Consejos Profesionales de Ciencias Económicas mediante el “Acta de Tucumán” y respondía a lo que se le había encomendado al CENCyA.
- i) Que la Junta de Gobierno de esta Federación aprobó, en su reunión del 28 de septiembre de 2021, la publicación del Proyecto N°45 de Resolución Técnica “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad”, estableciendo un período de consulta de 180 (ciento ochenta) días.
- j) Que durante el período de consulta se recibieron numerosos comentarios procedentes de diversos grupos de interés.
- k) Que los comentarios recibidos fueron analizados por el CENCyA, aceptando muchas de las recomendaciones de los opinantes.
- l) Que el CENCyA aprobó una propuesta de resolución técnica en su reunión del 1 de junio de 2022, la cual fue elevada a la Junta de Gobierno de esta Federación.

Por ello:

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

RESUELVE:

Artículo 1° - Aprobar la Resolución Técnica N° 54, "NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD".

Artículo 2°- Que:

- a) La Resolución Técnica N° 54 resulte de aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2024 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios.
- b) Se admita la aplicación anticipada de la Resolución Técnica N° 54, para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios.

Artículo 3° - Derogar, a partir de la aplicación efectiva inicial de la presente Resolución Técnica, definida de conformidad con el art.- 2°:

- a) La Resolución Técnica N° 6 "*Estados contables en moneda homogénea*".
- b) La Resolución Técnica N° 8 "*Normas generales de exposición contable*".
- c) La Resolución Técnica N° 9 "*Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*".
- d) La Resolución Técnica N° 11 "*Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro*".
- e) La Resolución Técnica N° 17 "*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*".
- f) Las secciones "*4. Arrendamientos*" y "*5. Reestructuraciones*" contenidas en la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 "*Normas contables profesionales: Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular*".
- g) La sección "*3. Información a exponer sobre partes relacionadas*" contenida en la segunda parte de la Resolución Técnica N° 21 "*Normas contables profesionales: Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas*".
- h) La Resolución Técnica N° 41 "*Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos*".
- i) La Resolución Técnica N° 42 "*Normas contables profesionales. Modificación de la resolución técnica N° 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para entes medianos*".
- j) La Resolución Técnica N° 48 "*Normas contables profesionales: Remedición de Activos*".
- k) La interpretación de normas profesionales N° 1 "*Transacciones entre partes relacionadas (Financieras, refinanciaciones y otras)*".
- l) La interpretación de normas profesionales N° 2 "*Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes*".
- m) La interpretación de normas profesionales N° 3 "*Contabilización del Impuesto a las ganancias*".
- n) La interpretación de normas profesionales N° 7 "*Modelo de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos) y tratamiento contable de las propiedades de inversión (Resolución Técnica N° 31)*".
- o) La interpretación de normas profesionales N° 8 "*Aplicación del párrafo 3.1 – "Expresión en moneda homogénea" de la Resolución Técnica N° 17*".
- p) La interpretación de normas profesionales N° 11 "*Valor recuperable*".

- q) Las siguientes resoluciones de Junta de Gobierno o de Mesa Directiva de la FACPCE:
- (I). Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N° 360/07 *“Normas opcionales transitorias para la aplicación de la RT 17 y RT 18 en los entes pequeños”*.
 - (II). Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N° 394/10 *“Normas transitorias para la RT 24”*.
 - (III). Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N° 395/10 *“Adecuación del monto de ventas para EPEQ”*.
 - (IV). Resolución de Mesa Directiva de la FACPCE N° 735/13 *“Interpretación. Aplicación del párrafo 3.1 - Expresión en moneda homogénea de la Resolución técnica N° 17 (RT 17)”*.
 - (V). Resolución de Mesa Directiva de la FACPCE N° 765/14 *“Modificación de la Resolución Técnica N° 40 Normas contables profesionales: Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9 y N° 11”*.
 - (VI). Resolución de Mesa Directiva de la FACPCE N° 879/17 *“Aplicación de la Sección 3.1 de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general) y de la sección 2.6 de la Resolución técnica N° 41 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos)”*.
 - (VII). Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N° 527/17 *“Ratificatoria de la Resolución MD 879-17 sobre la Aplicación de la sección 3.1 de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general) y de la sección 2.6 de la Resolución técnica N° 41 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos)”*.
 - (VIII). Resolución de Mesa Directiva de la FACPCE N° 913/18 *“Aplicación de la Resolución Técnica N° 48 (Normas contables profesionales. Remedición de Activos) y de la sección 3.1 de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general) y de la sección 2.6 de la Resolución Técnica N° 41 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos)”*.
 - (IX). Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N° 536/18 *“Aplicación de la Resolución Técnica N° 48 (Normas contables profesionales. Remedición de Activos) y de la sección 3.1 de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general) y de la sección 2.6 de la Resolución Técnica N° 41 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos)”*.
 - (X). Resolución de Mesa Directiva de la FACPCE N° 929/18 *“Factor de reexpresión de la Resolución Técnica N° 48: Remedición de Activos”*.
 - (XI). Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N° 549/19 *“Factor de reexpresión de la Resolución Técnica N° 48 Remedición de Activos”*.
- r) Las siguientes normas, contenidas en la Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE N° 539/18 *“Normas para que los estados contables se expresen en moneda del poder adquisitivo de cierre en un contexto de inflación en los términos de la sección 3.1 de la Resolución Técnica (RT) N° 17 y de la sección 2.6 de la Resolución Técnica (RT) N° 41, aplicables a los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 1 de julio de 2018”*, texto ordenado por la Resolución de Junta de Gobierno N° 584/21:
- (I). Apartado 3.7. *“Opción en la información complementaria requerida por la Interpretación 2”*.
 - (II). Apartado 3.8. *“Opción en la aplicación del método del impuesto diferido”*.
 - (III). Sección 4. *“Opciones admitidas por la RT N° 6”*.

Resolución Técnica N° 54 – Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.

(IV). Sección 6. *“Opciones en relación con el estado de flujo de efectivo”*.

(V). Sección 7. *“Aplicación de la RT N° 48 y de la RT N° 6”*.

Artículo 4° - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) realizar los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos en el Acta Acuerdo complementaria firmada en Tucumán el 3 de octubre de 2013; y
- b) solicitar al CENCyA la participación que considere necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior.

Artículo 5° - Encomendar al CENCyA:

- a) elaborar un proyecto de norma de transición para la aplicación inicial de la Resolución Técnica N° 54, cuyo texto, una vez que se cumplan los pasos previstos para su aprobación, será incorporado como Apéndice A de la presente;
- b) la adecuación de las referencias existentes en las normas contables que no sean derogadas por la Resolución Técnica N° 54, para completar el Apéndice B de la presente Resolución;
- c) la preparación de publicaciones que ayuden a los profesionales a aplicar las disposiciones de la presente Resolución Técnica, incluyendo modelos de estados contables; y
- d) la elaboración de nuevos proyectos de resoluciones técnicas que permitan completar la segunda y tercera parte de la Resolución Técnica N° 54.

Artículo 6° - Registrar esta Resolución Técnica, publicar el texto completo en la página web de esta Federación y en forma impresa, y comunicarlo a los Consejos Profesionales.

En la ciudad de Corrientes, provincia de Corrientes, primero de julio de 2022.

Dr. Catalino Núñez
Secretario

Dr. Silvio Rizza
Presidente

INTRODUCCIÓN A LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

OBJETIVO Y ALCANCE DE ESTA RESOLUCIÓN TÉCNICA

Objetivo

1. El objetivo de esta Resolución Técnica consiste en prescribir las bases para preparar los **estados contables** con fines generales, de forma tal que satisfagan los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.
2. Para lograr su objetivo, esta Resolución Técnica establece requerimientos sobre reconocimiento, baja en cuentas, medición, presentación y revelación de los elementos sobre los que una entidad informa mediante sus **estados contables**.

Alcance

3. Una entidad aplicará esta Resolución Técnica si no aplica la Resolución Técnica N° 26 [“Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (“NIIF para las pymes”)].
4. Una entidad que cumpla con las disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables** efectuará una declaración en notas, de forma clara y explícita, de dicho cumplimiento, destacando su categoría de acuerdo con la clasificación del párrafo siguiente.
5. Esta Resolución Técnica prescribe normas para:
 - a) entidades pequeñas;
 - b) entidades medianas; y
 - c) las restantes entidades.
6. A los fines de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, una entidad es pequeña si:
 - a) en el ejercicio actual:
 - (i) no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
 - (ii) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
 - (iii) no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;
 - b) en el ejercicio inmediato anterior obtuvo ingresos iguales o inferiores a un importe que definirá la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE); y

- c) no se trata de una entidad:
 - (i) controladora de otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.
 - (ii) controlada por otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.
- 7. A los fines de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, una entidad es mediana si:
 - a) en el ejercicio actual:
 - (i) no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
 - (ii) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
 - (iii) no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;
 - b) en el ejercicio inmediato anterior obtuvo ingresos:
 - (i) superiores a los que definirá la FACPCE, de acuerdo con el inciso b) del párrafo inmediato anterior; y
 - (ii) menores o iguales a un importe que definirá la FACPCE; y
 - c) no se trata de una entidad:
 - (i) controladora de otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.
 - (ii) controlada por otra entidad excluida por los incisos anteriores del presente párrafo.
- 8. Los importes que sean establecidos de acuerdo con los párrafos 6 o 7 estarán expresados en poder adquisitivo de un determinado mes. Para su aplicación, la entidad:
 - a) Actualizará dicho importe multiplicándolo por un coeficiente que refleje la variación del **índice de precios FACPCE**, hasta la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior a la **fecha de los estados contables**.
 - b) En el caso de que el ejercicio inmediato anterior hubiera tenido duración irregular, anualizará las cifras correspondientes.
- 9. Una entidad informará en notas si:
 - a) En el presente ejercicio modificó sus **políticas contables**, o si comenzó o cesó la aplicación de algún tratamiento permitido, como consecuencia de un cambio de categoría por la aplicación del inciso b) del párrafo 6 o del inciso b) del párrafo 7.
 - b) A partir del ejercicio siguiente deberá modificar su categoría, según lo dispuesto los párrafos 6 o 7:
 - (i) como consecuencia de los ingresos obtenidos en el presente ejercicio; o

- (ii) debido a hechos ocurridos luego de la **fecha de los estados contables**, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 96.

PRIMERA PARTE DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

NORMAS GENERALES

CAPÍTULO 1

CUESTIONES DE APLICACIÓN GENERAL

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

10. Los **estados contables** constituyen uno de los elementos más importantes para comunicar, de manera efectiva, información sobre la **situación patrimonial**, la **evolución patrimonial** y la **evolución financiera** de entidades públicas o privadas, tengan o no fines de lucro.
11. La **situación patrimonial**, la **evolución patrimonial** y la **evolución financiera** de una entidad interesa a diversas partes que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes.
12. Siendo imposible que los **estados contables** satisfagan los requerimientos informativos de todos los potenciales usuarios, en esta Resolución Técnica se considerarán como usuarios tipo:
 - a) Cualquiera fuere la entidad emisora: sus inversores y acreedores, tanto actuales como potenciales.
 - b) Adicionalmente:
 - (i) En los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales: quienes le proveen o le podrían suministrar recursos (por ejemplo, los asociados de una asociación civil).
 - (ii) En los casos de entidades gubernamentales: los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.
13. En este capítulo se describen:
 - a) las premisas fundamentales consideradas en la preparación de los **estados contables**;
 - b) los elementos sobre los que se informa en los **estados contables**;
 - c) el contenido de un conjunto completo de **estados contables**;
 - d) las operaciones fundamentales para la preparación de los **estados contables**;
y
 - e) las bases generales que una entidad considerará al preparar sus **estados contables**.

PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES: PREMISAS FUNDAMENTALES

Empresa en marcha

14. Una entidad elaborará sus **estados contables** bajo la premisa de **empresa en marcha**, a menos que pretenda liquidarse o cesar su actividad, o no exista alternativa más realista que proceder de alguna de estas formas.
15. Al evaluar si la premisa de **empresa en marcha** resulta apropiada, una entidad tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, la que deberá cubrir como mínimo los doce meses posteriores a la **fecha de los estados contables**, sin limitarse a dicho período.
16. Cuando, al realizar esta evaluación, la entidad advierta la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que aporten dudas significativas sobre la posibilidad de seguir funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los **estados contables**, junto con sus causas.
17. Una entidad que decida liquidarse o cesar su actividad, o no tenga alternativa más realista que proceder de alguna de estas formas, cambiará la base de preparación de los **estados contables**²; incluso si las incertidumbres surgen debido a la *“Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables”* [ver el párrafo 96].

Devengado

18. Una entidad elaborará sus **estados contables** utilizando la base de acumulación o devengado, salvo que esta Resolución Técnica u **otras normas contables** requieran o permitan algún tratamiento diferente.
19. De acuerdo con dicha base, una entidad reconocerá los efectos patrimoniales de las transacciones u otros hechos en el período en el cual ocurren, con independencia del momento durante el cual se produzcan las entradas y salidas de efectivo relacionadas.

² En el documento “Guías Orientativas para la Preparación de Estados Contables de Entidades que No Cumplen con el Principio de Empresa en Marcha (EnM)” de la FACPCE, se analiza qué normas podría aplicar la entidad que no cumple con el principio de EnM. Básicamente desarrolla:

- (a) normas aplicables;
- (b) si las EnM son aquellas que están en liquidación legal;
- (c) qué normas corresponde aplicar;
- (d) revelaciones;
- (e) cuándo aplicar una base de EnM;
- (f) si una EnM puede indicar que sus estados contables están de acuerdo con las NCA o NIIF;
- (g) cómo medir los elementos de los estados contables; y
- (h) qué aspectos de presentación debe considerar.

ELEMENTOS DE LOS ESTADOS CONTABLES

20. Una entidad comunicará, a través de sus **estados contables**, información sobre:
- su **situación patrimonial** a la **fecha de los estados contables**;
 - la **evolución patrimonial** durante el período que concluye en la fecha indicada en el inciso anterior, incluyendo un resumen de las causas del resultado correspondiente a dicho lapso; y
 - la **evolución financiera** por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer las consecuencias de las actividades de operación, inversión y financiación.
21. Para describir su **situación patrimonial**, una entidad deberá informar sobre los siguientes elementos:
- activo**;
 - pasivo**; y
 - patrimonio neto**.
22. **Activo** es un recurso económico (material o inmaterial), controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya ocurridos. Un recurso económico es un bien o un derecho que tiene la capacidad de generar beneficios económicos.
23. **Pasivo** es una obligación de entregar activos o prestar servicios a terceros, como consecuencia de hechos ya ocurridos.
24. **Patrimonio neto** es la suma de:
- los aportes de los propietarios o asociados de una entidad;
 - los resultados acumulados, que incluyen:
 - las ganancias reservadas;
 - los resultados no asignados; y
 - los **resultados diferidos**.
25. Para describir su **evolución patrimonial**, una entidad deberá informar sobre los siguientes elementos:
- las transacciones con los propietarios o asociados de la entidad, cuando actúan en su carácter de tales;
 - un resumen de las causas que generan el resultado del período, distinguiendo las siguientes partidas:
 - ingresos;
 - gastos;
 - ganancias;
 - pérdidas; y
 - el impuesto a las ganancias;

- c) un resumen de las causas que generan los **resultados diferidos**.
26. **Ingreso** es el aumento del **patrimonio neto** no derivado de transacciones con los propietarios en su carácter de tales y generado por:
- a) la producción o venta de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción u otros hechos vinculados con las actividades principales de la entidad; y
 - b) actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de activos biológicos o la extracción de petróleo o gas.
27. **Gasto** es la disminución del **patrimonio neto** no derivada de transacciones con los propietarios en su carácter de tales, relacionada con las actividades principales de la entidad.
28. **Ganancia** es el aumento del **patrimonio neto** debido a operaciones secundarias u otras transacciones, hechos o circunstancias, no proveniente de ingresos o transacciones con los propietarios en su carácter de tales.
29. **Pérdida** es la disminución del **patrimonio neto** generada por operaciones secundarias u otras transacciones, hechos o circunstancias, no proveniente de gastos o transacciones con los propietarios en su carácter de tales.
30. **Resultados diferidos** son resultados (ingresos y gastos) que, de acuerdo con lo exigido o permitido por esta u otras resoluciones técnicas, no se reconocen dentro del resultado del período. Los **resultados diferidos** se mantendrán como tales hasta que esta Resolución Técnica u **otras normas contables** permitan o exijan su reclasificación a resultados o su transferencia a resultados no asignados.
31. Para describir su **evolución financiera**, una entidad deberá informar sobre las variaciones del efectivo y sus equivalentes, clasificándolos en:
- a) entradas de efectivo y sus equivalentes;
 - b) salidas de efectivo y sus equivalentes.

CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS CONTABLES

Componentes de un conjunto completo de estados contables correspondientes a una entidad individual

32. Un conjunto completo de **estados contables** comprende:
- a) el estado de situación patrimonial o balance general;
 - b) el estado de resultados (estado de recursos y gastos, en las entidades sin fines de lucro);
 - c) el estado de evolución del patrimonio neto;
 - d) el estado de flujos de efectivo; y
 - e) las notas, con un resumen de las **políticas contables** significativas y cualquier otra información explicativa que permita al conjunto completo satisfacer los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.

Estados contables consolidados

33. Una entidad presentará **estados contables consolidados** cuando así corresponda por aplicación de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES: OPERACIONES FUNDAMENTALES

34. Las operaciones fundamentales que rigen la preparación de un conjunto completo de **estados contables** son las siguientes:
- reconocimiento;
 - baja en cuentas;
 - medición; y
 - presentación y revelación en notas.
35. Una entidad usará las descripciones de los párrafos que siguen en la medida en que esta Resolución Técnica u **otras normas contables** aplicables no establezcan requerimientos específicos que entren en conflicto con ellas. En tal caso, dará prevalencia a los requerimientos específicos.

Reconocimiento

36. Una entidad reconocerá un **activo** cuando:
- la partida cumpla la definición del párrafo 22;
 - su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y
 - su contribución a los beneficios económicos futuros sea **probable**, excepto que esta Resolución Técnica u **otras normas contables** establezcan un umbral de probabilidad diferente para partidas determinadas.
37. Una entidad reconocerá un **pasivo** cuando:
- la partida cumpla la definición del párrafo 23;
 - su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y
 - la salida de recursos económicos que den lugar al cumplimiento de esas obligaciones sea **probable**, excepto que esta Resolución Técnica u **otras normas contables** establezcan un umbral de probabilidad diferente para partidas determinadas.
38. Una entidad reconocerá las transacciones con los propietarios en su carácter de tales, los resultados y los **resultados diferidos** cuando se produzcan los hechos sustanciales generadores de las correspondientes variaciones patrimoniales. A estos fines, deberá priorizar:
- la sustancia económica de los hechos antes que a su forma; y

- b) la definición de **activos, pasivos y patrimonio neto** antes que a la correlación de **ingresos y gastos**.
39. En la medida en que se cumpla lo indicado en el párrafo anterior, una entidad imputará a resultados:
- a) los costos relacionados con un **ingreso**, en el mismo período durante el cual se reconoce el ingreso;
 - b) los costos que no pueden asociarse con un **ingreso**, pero se vinculan con un período, en dicho período; y
 - c) los demás costos, en forma inmediata.
40. Una entidad reconocerá los **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de transacciones (operaciones de intercambio) de acuerdo con lo establecido en la sección "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)" *[ver los párrafos 521 a 526]*.
41. Una entidad reconocerá los resultados por acrecentamientos, valorizaciones o desvalorizaciones provenientes de acontecimientos internos o externos a la entidad que motiven cambios en las mediciones contables de activos o pasivos, de acuerdo con los criterios establecidos en esta Resolución Técnica o en **otras normas contables**.
42. Una entidad medirá los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas empleando los criterios de medición contable las contrapartidas que deba reconocer o dar de baja, según corresponda.
43. Una entidad reconocerá y medirá los impuestos sobre las ganancias de conformidad con lo establecido en la sección "Contabilización del impuesto a las ganancias" *[ver los párrafos 571 a 603]*.
44. En los estados contables intermedios, una entidad aplicará los mismos criterios de reconocimiento de variaciones patrimoniales que en los estados contables de cierre de ejercicio, salvo que una norma particular indique lo contrario.
45. Cuando no pueda reconocer un elemento por incumplimiento de los requisitos de **confiabilidad (credibilidad)** o probabilidad de concreción, una entidad deberá informar sobre tal circunstancia en los **estados contables**.

Baja en cuentas

46. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un **activo** o un **pasivo** reconocidos en el estado de situación patrimonial de una entidad.
47. Normalmente, la baja en cuentas tendrá lugar
- a) en el caso de un **activo**, cuando la entidad transfiere o pierde el control total o parcial de un **activo** reconocido, por su venta o su disposición por otras causas; y
 - b) en el caso de un **pasivo**, cuando la entidad deja de tener una obligación por un **pasivo** reconocido, por la totalidad o una parte de dicho pasivo, según corresponda.

48. Al contabilizar la baja de un elemento, una entidad reconocerá simultáneamente, si correspondiera, los nuevos activos o pasivos e imputará al resultado del período la diferencia entre las mediciones contables netas de:
- a) los nuevos activos o pasivos; y
 - b) los activos o pasivos dados de baja.

Medición

49. Una entidad cuantificará en términos monetarios los elementos reconocidos en los **estados contables**, en función de lo que establezcan las normas específicas para cada uno de ellos y los momentos en que efectúe la medición.
50. Una entidad realizará:
- a) la medición inicial, en el momento del reconocimiento o incorporación de un elemento; y
 - b) la medición posterior, a la **fecha de los estados contables** o en cualquier fecha distinta a la del reconocimiento.

Presentación, e información a revelar

Aspectos generales

51. La comunicación efectiva de la información contenida en los **estados contables** permite que esa información sea más relevante y contribuye a una presentación razonable. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los **estados contables**.
52. La comunicación efectiva de la información de los **estados contables** requiere:
- a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de enfocarse en reglas;
 - b) clasificar la información de manera que las partidas similares se agrupen y las partidas diferentes se presenten en forma separada; y
 - c) agregar información que no confunda con detalles innecesarios o excesivos.
53. Al presentar sus **estados contables**, una entidad expresará la información en ellos contenida:
- a) en la moneda que prevé esta Resolución Técnica; o
 - b) en un múltiplo de dicha moneda (por ejemplo, miles de pesos, millones de pesos).
54. Una entidad:
- a) Indicará la moneda en la que están expresados los **estados contables**.
 - b) Podrá redondear las cifras no significativas.

Síntesis y flexibilidad

55. Una entidad presentará el estado de situación patrimonial o balance general, el estado de resultados (estado de recursos y gastos, en las entidades sin fines de lucro), el estado de evolución del patrimonio neto, y el estado de flujos de efectivo en forma sintética para brindar una adecuada visión de conjunto, revelando en notas la información relevante no incluida en el cuerpo de dichos estados.
56. Una entidad aplicará estas normas de manera flexible y podrá:
 - a) adicionar o suprimir elementos de información, teniendo en cuenta su relevancia;
 - b) introducir cambios en la denominación, apertura o agrupamiento de cuentas; y/o
 - c) utilizar paréntesis para indicar las cifras negativas, con relación al **activo**, **pasivo**, resultados, **resultados diferidos** y flujos de efectivo y equivalentes de efectivo.

Referencias a la información en notas

57. Una entidad incluirá en cada rubro o partida de los **estados contables** una referencia que permita identificar la nota u otra información vinculada con dicho rubro o partida.

Información comparativa

58. Una entidad presentará los importes de los **estados contables** en, por lo menos, dos columnas.
59. Una entidad presentará en la primera columna los datos del período actual, y en la segunda, la información comparativa referida a continuación:
 - a) Cuando se trate de ejercicios completos, la del ejercicio precedente.
 - b) Cuando se trate de períodos intermedios:
 - (i) la información comparativa del estado de situación patrimonial será la correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente; y
 - (ii) la información comparativa de los estados de resultados (o de recursos y gastos), de evolución del **patrimonio neto** y de flujos de efectivo será la del período equivalente del ejercicio precedente.
60. En negocios o actividades caracterizadas por estacionalidad, una entidad presentará en el estado de situación patrimonial de períodos intermedios una tercera columna o una nota con los datos correspondientes a la misma fecha del ejercicio precedente.
61. Una entidad:
 - a) presentará, con los mismos criterios utilizados para preparar la información del período actual, toda la información comparativa que sea relevante para los usuarios, excepto cuando esta Resolución Técnica u **otras normas contables** permitan o requieran la utilización de un criterio diferente; y
 - b) no presentará información comparativa cuando:

- (i) no haya tenido obligación de emitir el estado contable del período con el cual se exige la comparación; o
 - (ii) esta Resolución Técnica u **otras normas contables** la dispensen de ello.
62. Una entidad preparará y expondrá los datos de períodos anteriores aplicando las mismas **políticas contables** de medición, unidad de medida, agrupamiento de datos y revelación en notas utilizadas para preparar y exponer los del período actual, excepto por lo dispuesto en el párrafo anterior. Por lo tanto, los datos comparativos podrán diferir de los expuestos en el conjunto de **estados contables** original correspondiente a sus períodos cuando, en el período actual, la entidad:
- a) aplique las normas sobre *“Modificación de la información de ejercicios anteriores” [ver los párrafos 66 a 70]*;
 - b) utilice nuevas normas contables referidas al contenido y forma de los **estados contables**; o
 - c) modifique el contenido de los componentes de los **estados contables** cuya exposición sea especialmente requerida por esta Resolución Técnica u **otras normas contables** (por ejemplo, la composición de segmentos o la lista de operaciones discontinuadas o en discontinuación).
63. Cuando la aplicación por primera vez de una norma o **política contable** o la corrección de un error exija modificar la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa, una entidad procederá a efectuar dicha modificación, salvo que sea **impracticable** determinar los efectos del cambio. En este caso, revelará en notas:
- a) el hecho de que la información comparativa no pudo ser modificada;
 - b) las circunstancias que hicieron **impracticable** tal modificación; y
 - c) la fecha a partir de la cual efectuó las modificaciones.
64. A una entidad le resultará **impracticable** modificar la información de períodos anteriores por un cambio de norma, una modificación de su **política contable** o por corrección de un error cuando:
- a) los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables (por ejemplo, si en el período cuya información deba modificar no hubiese recopilado los datos necesarios para tal modificación y no resulte factible su reconstrucción);
 - b) necesite estimaciones significativas relativas a transacciones, eventos o condiciones de ese período anterior y no cuente con evidencias acerca de las circunstancias para efectuar tales estimaciones; o
 - c) no pueda establecer si las evidencias disponibles ya existían a la fecha en que los **estados contables** a modificar fueron originalmente emitidos o si están basadas en información posterior, a la que no corresponde dar efecto retroactivo.
65. Una entidad describirá en notas la existencia de circunstancias que limiten la comparabilidad de la información; por ejemplo, debido a:
- a) diferencias en la duración del ejercicio o período actual;
 - b) efectos de la estacionalidad de sus actividades; u
 - c) otros hechos.

Modificación de la información de ejercicios anteriores

66. Una entidad modificará la información de ejercicios anteriores cuando:
- a) cambie el modo de presentación o clasificación de las partidas (modificaciones que implican una variación cualitativa); o
 - b) ajuste uno o más componentes del **patrimonio neto** de dichos ejercicios (modificaciones que implican una variación cuantitativa). En este caso:
 - (i) expondrá su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujos de efectivo; y
 - (ii) adecuará las cifras correspondientes a los períodos previos que se incluyan como información comparativa.
67. Cada vez que se modifique la información de ejercicios anteriores, una entidad revelará en notas:
- a) la naturaleza del cambio;
 - b) el importe de cada partida o grupo de partidas modificadas; y
 - c) el motivo de la modificación.
68. Cuando resulte **impracticable** determinar los efectos de algún cambio introducido en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, de una **política contable** o de la corrección de un error sobre la información comparativa en uno o más períodos anteriores para los que se presente información, una entidad:
- a) modificará los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período más antiguo para el que sea practicable la modificación retroactiva, que podría coincidir con el período actual; y
 - b) efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del **patrimonio neto** de ese período.
69. A una entidad le resultará **impracticable** la aplicación retroactiva, a menos que sea posible determinar el efecto acumulado de tal aplicación sobre los saldos del estado de situación patrimonial tanto al inicio como al cierre del ejercicio anterior.
70. La adecuación de la información comparativa no afectará al conjunto de **estados contables** originalmente emitidos ni a las decisiones tomadas en función de la información contenida en ellos.

BASES GENERALES PARA LA PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES

POLÍTICAS CONTABLES

Selección y aplicación de políticas contables

71. Cuando una sección de esta Resolución Técnica u **otras normas contables** vigentes sean específicamente aplicables a una transacción, evento o condición, una entidad aplicará para esa partida la **política o políticas contables** requeridas.

72. Una entidad seleccionará y aplicará sus **políticas contables** de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones similares.
73. Al definir sus **políticas contables**:
- Una entidad pequeña podrá aplicar una o más de las **políticas contables** establecidas en esta Resolución Técnica u **otras normas contables** vigentes para las entidades medianas o para las restantes entidades, tal como se definen las entidades medianas y las restantes entidades en la presente Resolución Técnica.
 - Una entidad mediana podrá aplicar una o más de las **políticas contables** establecidas en esta Resolución Técnica u **otras normas contables** para las restantes entidades, tal como se definen las restantes entidades en la presente Resolución Técnica.
74. Una entidad que ejerza las opciones admitidas en el párrafo 73:
- aplicará dichas opciones para todos los rubros o partidas de naturaleza similar; y
 - revelará tal circunstancia en las notas a los **estados contables**.

Cuestiones no previstas

75. En ausencia de un requerimiento en esta Resolución Técnica u **otras normas contables** que resulte aplicable específicamente a una transacción u otros eventos o condiciones, una entidad se basará en el juicio de su **dirección** para seleccionar y aplicar una **política contable** con el fin de suministrar información que sea relevante y fiable.
76. La **dirección** de la entidad resolverá cuestiones de reconocimiento, baja en cuentas, medición o presentación no contempladas expresamente en esta Resolución Técnica u **otras normas contables** basándose en las regulaciones o criterios establecidos a continuación y respetando el siguiente orden de prioridad:
- otras secciones de esta Resolución Técnica que traten temas similares y relacionados, aun cuando su aplicación no resulte obligatoria para ese tipo de entidad; salvo cuando la norma que se pretende utilizar prohíba su aplicación al caso particular que se intenta resolver;
 - las **otras normas contables** emitidas y que se emitan en el futuro y traten temas particulares de reconocimiento y medición; y
 - la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas de las contenidas en la Resolución Técnica N° 26).
77. Cuando la cuestión no prevista no pueda resolverse recurriendo a las fuentes del párrafo anterior, por ejemplo porque se trata de un tema muy específico o particular de un ramo o industria, la **dirección** de la entidad podrá formar su juicio considerando, en orden descendente, las siguientes fuentes supletorias, siempre que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo anterior, y hasta tanto la FACPCE emita una norma que regule el tema involucrado:
- las reglas o principios contenidos en:

- (i) las Normas Internacionales de Información Financiera identificadas como tales en el punto 7 de la Norma Internacional de Contabilidad 1 (Presentación de Estados Financieros) aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB); o
 - (ii) la NIIF para las PYMES aprobada por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB), cuando la entidad califique como pyme tal como se define en dicha norma;
- b) sin un orden preestablecido, los pronunciamientos más recientes de otros emisores que empleen un Marco Conceptual similar al de la FACPCE, las prácticas aceptadas en determinados ramos o industrias y la doctrina contable.
78. Si un pronunciamiento del IASB, o de otro organismo emisor que emplee un Marco Conceptual similar al de la FACPCE, permitiera para un caso específico y con carácter temporal la aplicación de **políticas contables** que estén en conflicto con el Marco Conceptual contenido en la Resolución Técnica N° 16 y con las guías que la **dirección** de una entidad emisora debe considerar para resolver una cuestión no prevista, ese pronunciamiento transitorio no podrá utilizarse como fuente supletoria.
79. En caso de que el emisor de la fuente normativa supletoria modifique dicha norma, la **dirección** no necesitará reformular sus juicios originales. Si lo hiciera, el cambio se contabilizará y expondrá como una modificación voluntaria de su **política contable**, debiendo informar en notas las razones del cambio que permiten un mejor cumplimiento de los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.
80. Cuando utilice las fuentes indicadas en los párrafos precedentes, una entidad:
- a) revelará este hecho en la nota correspondiente;
 - b) identificará la fuente utilizada; e
 - c) informará los fundamentos tenidos en cuenta para su selección.

Significación

81. Una entidad podrá no aplicar una norma contenida en esta Resolución Técnica u **otras normas contables** solo si la desviación no distorsiona significativamente la información contenida en los **estados contables** tomados en su conjunto.
82. Para evaluar la **significación** de una desviación en **estados contables** de períodos intermedios, una entidad deberá:
- a) estimar su incidencia en los **estados contables** del período afectado y no la que tendría sobre los referidos al ejercicio completo; y
 - b) considerar que las mediciones de los **estados contables** intermedios pueden basarse en estimaciones, en mayor medida que las contenidas en los **estados contables** de ejercicio.

Costo o esfuerzo desproporcionado

83. Una entidad quedará liberada de aplicar un requerimiento establecido en esta Resolución Técnica u **otras normas contables** cuando el costo o esfuerzo requerido para su aplicación resulte desproporcionado respecto de los beneficios que la información obtenida por aplicar ese requerimiento brindaría a los **usuarios específicos** de sus **estados contables**. Al aplicar este principio, una entidad:
- a) empleará el criterio de costo o esfuerzo desproporcionado de forma restrictiva; es decir, solo cuando esta Resolución Técnica u **otras normas contables** establezcan un tratamiento permitido distinto del que se aplicaría cuando no se presentan las circunstancias previstas en este apartado;
 - b) considerará sus circunstancias específicas y la evaluación que realice la **dirección** sobre los costos y beneficios de la aplicación de ese requerimiento concreto, que podrán variar a lo largo del tiempo;
 - c) deberá asegurarse de no afectar las decisiones económicas de los **usuarios específicos** de sus **estados contables** por no disponer de la información que deja de proporcionar;
 - d) concluirá que la aplicación de un requerimiento implica un costo o esfuerzo desproporcionado solo si el incremento de costo (por ejemplo, honorarios de tasadores) o el esfuerzo adicional (por ejemplo, las tareas de los empleados) superan sustancialmente los beneficios que recibirían los **usuarios específicos** de sus **estados contables** por disponer de esa información;
 - e) revisará la evaluación de costo o esfuerzo desproporcionado en cada **fecha de los estados contables** para asegurarse de que la aplicación de cualquier tratamiento permitido que dependa de esa evaluación responde a las condiciones existentes a la **fecha de los estados contables**;
 - f) actualizará la revisión indicada en el inciso anterior hasta la fecha de la aprobación por parte de la **dirección** de sus **estados contables**, de conformidad con lo establecido en la sección "*Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables*" [\[ver el párrafo 96\]](#);
 - g) tratará como un cambio de circunstancias contables, y no de **política contable**, los cambios en sus circunstancias específicas y en la evaluación realizada por la **dirección** sobre los costos y beneficios de aplicar ese requerimiento concreto;
 - h) revelará en notas:
 - (i) el hecho de utilizar un tratamiento permitido con base en la evaluación prevista en este apartado;
 - (ii) la descripción del requerimiento no utilizado;
 - (iii) las razones por las que la aplicación del requerimiento no utilizado implica un costo o esfuerzo desproporcionado; y
 - (iv) la advertencia de que la utilización del tratamiento permitido es una circunstancia que deberá ser considerada en la evaluación e interpretación de esos **estados contables**.

Cambios en las políticas contables

84. Una entidad cambiará una **política contable** solo si tal cambio:
- a) es requerido por esta Resolución Técnica u **otras normas contables** ; o
 - b) es admitido por esta Resolución Técnica u **otras normas contables** y permite un mejor cumplimiento de los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.
85. Cuando una entidad cambie una **política contable** aplicará dicha modificación retroactivamente, excepto que una sección específica de esta Resolución Técnica u **otras normas contables** prescriban un tratamiento diferente.
86. Una entidad podrá aplicar anticipadamente una nueva resolución técnica, **otras normas contables** o la modificación de una existente en la medida en que tales normas no dispongan lo contrario.
87. Una entidad revelará en notas:
- a) los cambios introducidos en sus **políticas contables**; y
 - b) justificará los motivos para realizar los cambios previstos en el inciso b) del párrafo 84.
88. Una entidad considerará que siguientes situaciones no constituyen cambios en las **políticas contables**:
- a) la aplicación de una **política contable** para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad;
 - b) la aplicación de una nueva **política contable** para transacciones, otros eventos o condiciones que no ocurrieron anteriormente o no eran significativos; o
 - c) la aplicación de una **política contable** diferente debido a que la entidad cambió su categoría, conforme a la clasificación del párrafo 4.
89. La aplicación por primera vez de la **política contable** establecida en el apartado "Modelo de revaluación" [ver los párrafos 322 a 338] se contabilizará de forma prospectiva.

CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES

90. Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los **estados contables** no pueden ser medidas con precisión, sino solo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información confiable disponible más reciente. Por ejemplo, una entidad podría hacer estimaciones para determinar:
- a) las cuentas por cobrar de dudosa recuperación;
 - b) la obsolescencia de los bienes de cambio;
 - c) el **valor razonable**;
 - d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los bienes de uso u otros activos depreciables; y

- e) las obligaciones por garantías concedidas.
91. Una entidad reconocerá los efectos de un cambio en una estimación contable de forma prospectiva:
- a) incluyéndolos en el resultado del período durante el cual se produce dicho cambio y de los períodos futuros, si la modificación afectara a todos ellos; y
 - b) ajustando la medición contable de la correspondiente partida de **activo, pasivo o patrimonio neto**.

CORRECCIÓN DE ERRORES U OMISIONES DE PERÍODOS ANTERIORES

92. Una entidad corregirá los errores u omisiones de períodos anteriores de forma retroactiva, en los primeros **estados contables** que se emitan después de su detección:
- a) modificando la información comparativa para el período o períodos anteriores en los que se produjo el error; o
 - b) si el error ocurrió con anterioridad al período más antiguo para el que se presenta información comparativa, corrigiendo los saldos iniciales de **activos, pasivos y patrimonio neto** correspondientes a dicho período.

RECLASIFICACIÓN DE ACTIVOS O PASIVOS

93. Excepto cuando esta Resolución Técnica u **otras normas contables** establezcan otro tratamiento, una entidad imputará al resultado del período las diferencias de medición que se originen cuando un **activo** o un **pasivo**:
- a) deje de pertenecer a una categoría para cuya medición contable debió utilizar importes históricos (por ejemplo, costo o costo menos depreciaciones); y
 - b) comience a pertenecer a una categoría para cuya medición contable deba emplear **valores corrientes**.
94. Una entidad medirá las diferencias referidas en el párrafo anterior a la fecha de la reclasificación.
95. Una entidad atribuirá al **valor corriente** de una partida el carácter de **costo atribuido** cuando un **activo** o un **pasivo**:
- a) deje de pertenecer a una categoría para cuya medición contable debió utilizar **valores corrientes**; y
 - b) comience a pertenecer a una categoría para cuya medición contable deba emplear una medición basada en el **costo**.

CONSIDERACIÓN DE LOS HECHOS POSTERIORES EN LA PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES

96. Una entidad considerará los efectos de los siguientes hechos y circunstancias ocurridos entre la **fecha de los estados contables** y la de su aprobación por parte de la **dirección**:
- a) hechos posteriores confirmatorios, que proporcionan evidencia de las condiciones que existían a la **fecha de los estados contables** e implican ajustes retroactivos; y
 - b) hechos posteriores nuevos, que no requieren ajustes retroactivos pero que deberán revelarse en notas en tanto afecten o puedan afectar significativamente la **situación patrimonial**, la **evolución patrimonial** o la evolución financiera de la entidad.

UNIDAD DE MEDIDA

97. Una entidad emitirá sus **estados contables**:
- a) En moneda nominal, sin ajustar por inflación, en un contexto de estabilidad económica.
 - b) En moneda homogénea, de poder adquisitivo correspondiente a la **fecha de los estados contables**, en un contexto de inflación.
98. Una entidad no considerará su situación particular para definir la existencia de un contexto de inflación sino que la necesidad de ajustar sus **estados contables** viene indicada por ciertas características que permiten calificar a una economía como altamente inflacionaria. Para esta Resolución Técnica dichas características son las siguientes:
- a) La tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el índice indicado en el párrafo 179, alcanza o sobrepasa el 100%.
 - b) Se produce una corrección generalizada de los precios y/o de los salarios.
 - c) Los fondos en moneda argentina se invierten inmediatamente para mantener su poder adquisitivo.
 - d) La brecha existente entre la tasa de interés por las colocaciones realizadas en moneda argentina y en una moneda extranjera es muy relevante.
 - e) La población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable.
99. Con el fin de favorecer la evaluación consistente de distintas entidades, esta Resolución Técnica establece que:
- a) la pauta cuantitativa referida en el inciso a) del párrafo anterior es indicador clave y condición necesaria para expresar en moneda homogénea las cifras de los **estados contables**; y
 - b) todas las entidades empezarán a ajustar desde la misma fecha e interrumpirán el ajuste a partir de la misma fecha.

100. Una entidad cumplirá la exigencia legal de emitir los **estados contables** en moneda constante si satisface los requerimientos establecidos en el párrafo 97.

CAPÍTULO 2

PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE APLICACIÓN GENERAL

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

101. En este capítulo se describen:

- a) los criterios generales que una entidad utilizará en la medición de **costos**; incluyendo los referidos a:
 - (i) la medición de costos en general;
 - (ii) la medición del **costo de adquisición**;
 - (iii) la medición del **costo de producción** o del **costo de construcción**; y
 - (iv) la medición del **costo de desarrollo**;
- b) los criterios generales que una entidad utilizará en la medición de **valores corrientes**, incluyendo los referidos a la medición:
 - (i) del **costo de reposición**; o del **costo de reproducción y/o reconstrucción**;
 - (ii) del **valor razonable**; y
 - (iii) del **valor neto de realización**.
- c) los criterios para efectuar mediciones de elementos originalmente denominados en moneda extranjera;
- d) el tratamiento de los componentes financieros, que incluye:
 - (i) el tratamiento de los componentes financieros explícitos;
 - (ii) la segregación de **componentes financieros implícitos**;
 - (iii) la consideración de los **costos financieros** como gastos o como parte de la medición de un **activo apto para la activación de costos financieros**;
- e) la consideración de hechos contingentes;
- f) la comparación de ciertos activos con su **valor recuperable**; y
- g) la expresión de los **estados contables** en moneda homogénea (ajuste por inflación de los **estados contables**).

MEDICIÓN DE COSTOS

Medición de costos, en general

102. Una entidad medirá los costos en función de la suma de:

- a) los importes de efectivo o sus equivalentes pagados o que se obliga a entregar; y
- b) el **valor corriente** de las contraprestaciones diferentes del efectivo o sus equivalentes entregados o que se obliga a entregar por, o como consecuencia de, la adquisición, producción o construcción de un **activo**.

Medición del costo de adquisición

103. Una entidad medirá el **costo de adquisición** de bienes o servicios mediante la suma de los siguientes componentes:
- a) el precio de adquisición, determinado de forma consistente con lo establecido en el apartado *“Tratamiento de los costos financieros” [ver los párrafos 136 a 142]*, neto de descuentos comerciales y rebajas, incluyendo honorarios, aranceles de importación e impuestos no recuperables;
 - b) los costos directos de los servicios internos y externos necesarios para darle al **activo** la ubicación y destino previstos por la **dirección** (por ejemplo, fletes, seguros, preparación del emplazamiento, costos de entrega, manipulación inicial e instalación); y
 - c) la asignación de costos indirectos, que realizará sobre bases razonables.

Medición del costo de producción o del costo de construcción

104. Una entidad aplicará el **modelo de costeo completo** a los fines de medir el **costo de producción** o el **costo de construcción** o el **costo de implantación**.
105. Una entidad medirá el **costo de producción**, el **costo de construcción** o el **costo de implantación** de un **activo** mediante la suma de los siguientes componentes:
- a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;
 - b) los costos de conversión (mano de obra, servicios, depreciaciones y otras cargas), tanto variables como fijos;
 - c) los costos directos que demande la puesta en marcha y/o las pruebas destinadas a evaluar si el **activo** está en condiciones de utilizarse según el uso y las condiciones previstas en el proyecto de producción o construcción, neto de los ingresos que genere la venta de productos con valor comercial que se obtengan durante este período; y
 - d) los **costos financieros**, si correspondiera computarlos según lo establecido en el apartado *“Tratamiento de los costos financieros” [ver los párrafos 136 a 142]*.
106. Una entidad cesará la **activación** de costos de activos tales como bienes de uso, propiedades de inversión o similares cuando dichos activos alcancen las condiciones de operación previstas en el proyecto de producción, construcción o implantación, incluso si:
- a) el bien es utilizado por debajo de su capacidad normal; o
 - b) la operación genera pérdidas operativas o ganancias inferiores a las proyectadas.

107. Una entidad no incluirá en el **costo de producción**, en el **costo de construcción** ni en el **costo de implantación**, de un **activo** ninguno de los siguientes conceptos:
- a) las improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general; y
 - b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos como consecuencia de la utilización de la capacidad de planta por debajo de su nivel de actividad normal.
108. Una entidad reconocerá los importes correspondientes a improductividades o ineficiencias (tales como cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados), razonablemente determinables y que distorsionen el costo de los bienes producidos, como resultados del período y no como componentes del costo.
109. Una entidad determinará el nivel de actividad normal considerando que dicho nivel debe:
- a) equivaler a la producción que espera alcanzar en promedio durante varios períodos bajo las circunstancias previstas; y
 - b) representar un indicador realista, generalmente por debajo de su capacidad total.
110. Para el cálculo del promedio referido en el párrafo anterior, una entidad tendrá en cuenta la naturaleza de sus negocios y otras circunstancias; por ejemplo, las vinculadas con los ciclos de su actividad o de sus productos y la precisión de los presupuestos.

Medición del costo de desarrollo

111. Cuando corresponda, una entidad medirá el **costo de desarrollo** de un **activo** intangible mediante la suma de los siguientes componentes:
- a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su generación;
 - b) los costos de conversión (mano de obra, servicios, depreciaciones y otras cargas), tanto variables como fijos;
 - c) los gastos y honorarios necesarios para registrar los derechos legales;
 - d) la amortización de patentes y licencias utilizadas para generar el intangible; y
 - e) los **costos financieros**, si correspondiera computarlos según lo establecido en el apartado "Tratamiento de los costos financieros" [ver los párrafos 136 a 142].
112. Al medir el **costo de desarrollo** de un activo intangible, una entidad considerará, en lo que resulte pertinente, lo establecido en el apartado "Medición del costo de producción o del costo de construcción" [ver los párrafos 104 a 110].

MEDICIÓN DE VALORES CORRIENTES

Medición de costos de reposición, o costos de reproducción y/o reconstrucción

113. Una entidad medirá el **costo de reposición** acumulando todos los componentes del **costo de adquisición** [ver el párrafo 103], expresando cada uno de ellos en términos de su reposición, a la **fecha de la medición**.
114. Una entidad medirá el **costo de reproducción y/o reconstrucción** acumulando todos los componentes del **costo de producción** o **costo de construcción** de acuerdo con lo establecido en el apartado "Medición del costo de producción o del costo de construcción" [ver los párrafos 104 a 110], expresando cada uno de ellos en términos de su reposición, a la **fecha de la medición**.
115. Una entidad basará la medición del **costo de reposición**, o del **costo de reproducción y/o reconstrucción** en precios correspondientes a:
- a) volúmenes normales o habituales de adquisición, producción o construcción, cuando se trate de operaciones repetitivas; o
 - b) volúmenes similares a los adquiridos, producidos o construidos, en los demás casos; y
 - c) condiciones de contado, –consistentes con la **política contable** seleccionada por la entidad para aplicar lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135]– Una entidad obtendrá los precios, correspondientes a la **fecha de la medición** o a una fecha próxima a esta última, de fuentes directas y fiables, tales como las siguientes:
 - (i) cotizaciones o listas de precios de proveedores;
 - (ii) costos de adquisición y **costo de producción** o **costo de construcción** reales;
 - (iii) órdenes de compra colocadas y pendientes de recepción; o
 - (iv) cotizaciones que resulten de la oferta y la demanda en mercados públicos o privados, publicadas en boletines, periódicos, revistas o medios digitales.
116. Cuando no pueda obtener los precios de fuentes directas y confiables, una entidad podrá emplear aproximaciones basadas en:
- a) índices de precios específicos correspondientes a los componentes del costo;
 - b) presupuestos actualizados de costos; o
 - c) tasaciones de peritos independientes.

Medición del valor razonable

117. Una entidad estimará el **valor razonable** en función de precios que, en la **fecha de la medición**, reúnan todas las características siguientes:
- a) deben ser observables directamente en el **mercado principal** o, si este no existiera, en el **mercado más ventajoso**; y

- b) deben corresponderse con las características y condición actual del **activo** o con las características del **pasivo** o **patrimonio neto** sujetos a medición.
118. Una entidad seleccionará un **mercado principal**, o un **mercado más ventajoso**, siempre que, en la **fecha de la medición**:
- a) pueda acceder en forma regular a él (incluso si habitualmente no opera dentro de su ámbito); y
 - b) dicho mercado opera como un **mercado activo**.
119. Cuando, en la **fecha de la medición**, no existan precios directamente observables o los precios observados no surjan de un **mercado activo**, una entidad estimará el **valor razonable** mediante técnicas de valuación que resulten apropiadas en función de las circunstancias, maximizando el uso de datos de entrada observables y minimizando la utilización de datos no observables.
120. A los fines indicados en el párrafo anterior, una entidad aplicará la técnica de valuación que resulte más apropiada, debiendo basar su selección en los enfoques siguientes:
- a) Enfoque de mercado: precios de activos o pasivos similares o comparables, debidamente ajustados en función de las características y condición del **activo** o **pasivo** a medir.
 - b) Enfoque de ingresos: valor descontado de los flujos de efectivo netos que puedan esperarse del **activo** o **pasivo** a medir.
 - c) Enfoque del costo: costo que requeriría la adquisición, producción o construcción de un **activo** similar que reemplace la capacidad de servicio del **activo** a medir.
121. En la **fecha de la medición**, una entidad estimará el **valor razonable** de un **activo** considerando:
- a) las características del **activo** que tendrían en cuenta los participantes del mercado para fijar su precio –entre ellas, su condición o estado a la fecha de medición, su localización (computando los costos de transporte hasta el **mercado principal** o más ventajoso) y las restricciones sobre su venta o uso; y
 - b) el precio que se fijaría por su máximo y mejor uso (en tanto resulte físicamente posible, legalmente admisible y financieramente factible), cuando se trate de activos no financieros (tales como bienes de uso).
122. Una entidad no considerará en sus mediciones a **valor razonable** los contratos de venta a futuro que se hubiesen celebrado con el objetivo de entregar los productos en cumplimiento de lo establecido en dichos contratos.

Medición del valor neto de realización

123. Una entidad medirá el **valor neto de realización** de un **activo** considerando, **en la fecha de la medición**:
- a) los precios de venta del **activo** en condiciones de contado –consistentes con la **política contable** seleccionada por la entidad para aplicar lo establecido en el apartado “*Segregación de componentes financieros implícitos*” [ver los párrafos 130 a 135]– correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;

- b) los costos ocasionados directamente por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares); y
- c) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí misma (por ejemplo, un reembolso de exportación).

MEDICIONES EN MONEDA EXTRANJERA

Conversión de activos y pasivos expresados en moneda extranjera

- 124. Una entidad efectuará la medición inicial o posterior de sus activos o pasivos en moneda extranjera de acuerdo con las normas referidas a cada elemento base de medición (**costo, valores corrientes**) y **fecha de la medición**. Los importes así obtenidos serán convertidos a moneda argentina de modo que resulte un valor representativo de la suma cobrada, pagada, a cobrar o a pagar en moneda argentina.
- 125. Una entidad contabilizará las diferencias de cambio, surgidas de la medición periódica de activos o pasivos monetarios denominados en moneda extranjera, como **ingresos financieros** o **costos financieros** (de acuerdo con lo establecido por el párrafo 136), según corresponda.

Conversión de transacciones expresadas en moneda extranjera

- 126. Una entidad medirá sus transacciones en moneda extranjera (compras, ventas, pagos, cobros y otras) de acuerdo con las normas referidas a cada transacción. Los importes así obtenidos serán convertidos a moneda argentina de modo que resulte un valor representativo en moneda argentina de las sumas cobradas o pagadas y de las compras, ventas y otras transacciones, a las fechas de las respectivas transacciones.

Cuestiones particulares

- 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 del período sobre el que se informa y antes de la aprobación de los **estados contables**, una entidad revelará tales circunstancias en las notas a los **estados contables**.
- 128. Cuando se pierda temporalmente la posibilidad de negociar dos monedas en condiciones de mercado, una entidad utilizará la tasa de cambio que se fije en la primera fecha posterior durante la cual resulte posible negociar las divisas, de acuerdo con las condiciones citadas.

TRATAMIENTO DE COMPONENTES FINANCIEROS

Tratamiento de componentes financieros explícitos

129. Una entidad tratará los componentes financieros explícitos, pactados en operaciones de financiamiento recibido u otorgado, como **costos financieros** o **ingresos financieros**, según corresponda.

Segregación de componentes financieros implícitos

130. Una entidad pequeña no segregará **componentes financieros implícitos** en la medición inicial ni posterior, excepto que opte por aplicar dicha **política contable** en los términos establecidos en los párrafos 131 a 135 siguientes.
131. Una entidad que no es pequeña segregará **componentes financieros implícitos**, en operaciones de cobro o pago diferido, cuando:
- a) el plazo de, por lo menos, una de las cuotas pactadas supere los doce meses; o
 - b) la entidad opte por aplicar tal **política contable** en el caso de operaciones cuyo plazo no cumpla con las características del inciso anterior (por ejemplo, porque las condiciones pactadas no reflejan los términos usuales del mercado).
132. Una entidad segregará los **componentes financieros implícitos** de alguna de las siguientes formas:
- a) descontando los flujos de efectivo futuros, mediante una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación; o
 - b) utilizando el precio de contado de los bienes y/o servicios recibidos (entregados).
133. Una entidad tratará dichos componentes como **costos financieros** o **ingresos financieros**, según corresponda.
134. Una entidad aplicará la misma política de segregación de **componentes financieros implícitos**:
- a) para la totalidad de sus activos y pasivos, excepto los activos y pasivos por impuestos diferidos; y
 - b) tanto en el momento de la medición inicial como posterior.
135. Cuando opte por no segregarse **componentes financieros implícitos**, una entidad considerará que, a los fines de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, la medición efectuada de ese modo equivale a un precio de contado.

Tratamiento de los costos financieros

136. Una entidad contabilizará los **costos financieros**:
- a) como **gastos** del período durante el cual se devenguen; o
 - b) como parte del costo de un **activo apto para activación de costos financieros** generados por **deudas computables** (por ejemplo, préstamos, obligaciones negociables, etc.).

137. Una entidad no activará los **costos financieros** cuando el proceso de producción, construcción, montaje o terminación:
- se prolongue por un tiempo que exceda el técnicamente requerido de acuerdo con la naturaleza de dicho proceso;
 - se encuentre interrumpido por razones que no resultan necesarias para preparar el activo para su uso o venta; o
 - ya concluyó y, por lo tanto, el activo está en condiciones de ser vendido o utilizado.
138. Una entidad que opte por activar los **costos financieros** deberá:
- aplicar esta **política contable** de manera consistente, para todos los **costos financieros** generados por **deudas computables** y para todos los **activos aptos para la activación de costos financieros** dentro de un rubro o categoría determinada (bienes de cambio, bienes de uso, propiedades de inversión, activos intangibles, etc.);
 - evaluar la **activación** para cada bien en particular, aunque la producción, construcción, montaje o terminación forme parte de un grupo mayor de activos. En este caso, limitará la **activación** de los **costos financieros** a cada parte, una vez terminada;
 - imputar los **costos financieros** por mes o períodos más extensos, en tanto esta política sea aplicada consistentemente y no genere distorsiones significativas;
 - activar en primer lugar todos los **costos financieros** incurridos por las **deudas computables** específicamente destinadas al financiamiento total o parcial (**deudas computables** específicas) de los **activos aptos para la activación de costos financieros**; y
 - activar en segundo término los **costos financieros** incurridos por las **deudas computables** no destinadas específicamente al financiamiento (**deudas computables** no específicas) de **activos aptos para la activación de costos financieros**.
139. Una entidad determinará el importe susceptible de **activación**, procedente de **deudas computables** específicas, detrayendo de los **costos financieros** la suma de **ingresos financieros** generada por colocaciones transitorias de fondos provenientes de tales préstamos.
140. Una entidad determinará el importe susceptible de **activación**, procedente de **deudas computables** no específicas, de la manera indicada a continuación:
- del total de **deudas computables** excluirá las **deudas computables** específicas cuyos **costos financieros** asignó previamente;
 - calculará una tasa promedio mensual de los **costos financieros** correspondientes a las **deudas computables** no específicas, determinadas según lo establecido en el inciso precedente;
 - determinará el promedio mensual de los **activos aptos para la activación de costos financieros**, excluidos aquellos que recibieron **costos financieros** provenientes de una financiación específica;

- d) aplicará, a las mediciones contables de los activos determinados en el inciso c), la tasa de capitalización indicada en el inciso b); y
 - e) calculará la **activación**, referida en el inciso precedente, sobre la parte no financiada específicamente de los activos parcialmente financiados con **deudas computables** específicas.
141. Una entidad no podrá activar (o, en su caso, deducir) un importe que exceda el total de **costos financieros** incurridos en el ejercicio.
142. Cuando deba expresar sus **estados contables** en moneda homogénea y opte por la **política contable** del inciso b) del párrafo 136, una entidad activará los **costos financieros** netos del resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

CONSIDERACIÓN DE HECHOS CONTINGENTES

143. Hechos contingentes son aquellos cuya concreción o falta de concreción depende de hechos futuros, no controlables por la entidad.
144. Una entidad tratará los efectos patrimoniales de hechos contingentes del siguiente modo:
- a) Reconocerá los desfavorables cuando:
 - (i) deriven de situaciones o circunstancias existentes a la **fecha de los estados contables**;
 - (ii) su materialización sea **probable**; y
 - (iii) resulte posible cuantificarlos satisfaciendo el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**.
 - b) Reconocerá los favorables solo cuando provengan del tratamiento de:
 - (i) impuestos diferidos: o
 - (ii) los derechos de reembolso tratados en la sección "Créditos en moneda" [ver los párrafos 236 a 269].

COMPARACIÓN DE LA MEDICIÓN DE CIERTOS ACTIVOS CON SU VALOR RECUPERABLE

Objetivo

145. Una entidad no deberá medir ningún activo o grupo homogéneo de activos por un importe superior a su **valor recuperable**.

Alcance

146. A efectos de dar cumplimiento al objetivo enunciado en el párrafo anterior, una entidad aplicará los requerimientos establecidos en los párrafos 148 a 175 a los activos indicados a continuación:
- a) Bienes de uso.

- b) Propiedades de inversión.
 - c) Activos intangibles.
 - d) Llave de negocio surgida de una combinación de negocios.
 - e) Participaciones medidas utilizando el método del valor patrimonial proporcional.
 - f) Activos biológicos.
147. Una entidad realizará la comparación entre la medición contable de otros activos distintos de los enunciados en el párrafo anterior con su correspondiente **valor recuperable** según lo establecido en la sección destinada al tratamiento de cada uno de ellos (en los capítulos 3 y 5). Tales activos incluyen, entre otros, a los siguientes:
- a) Créditos.
 - b) Bienes de cambio.
 - c) Activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicios).
 - d) Activos por impuestos diferidos.

Procedimiento general

148. Excepto para los casos indicados en el párrafo 149, una entidad calculará el **valor recuperable** de sus activos:
- a) Si es pequeña o mediana, cuando existan indicios de deterioro *[ver el párrafo 151]*; salvo que:
 - (i) se trate de activos individuales:
 - 1. cuya medición se basa en el **valor razonable**; y
 - 2. sus costos directos de venta no son significativos; o
 - (ii) el resultado obtenido en cada uno de los últimos tres ejercicios (incluido el actual) sea positivo y la entidad opte por no evaluar la existencia de indicios de deterioro *[ver el párrafo 151]*
 - b) Si no es pequeña ni mediana, cuando existan indicios de deterioro *[ver el párrafo 151]*; salvo que se trate de activos individuales:
 - (i) cuya medición se basa en el **valor razonable**; y
 - (ii) sus costos directos de venta no son significativos.
149. Una entidad que no es pequeña o mediana deberá efectuar anualmente la comparación con el **valor recuperable**:
- a) De los intangibles de vida útil indefinida o de cualquier grupo de activos al que asigne un **activo** intangible con vida útil indefinida.
 - b) De cualquier grupo de activos al que se le asigne una llave de negocio de vida útil indefinida.
150. A los fines de cumplir el objetivo establecido en el párrafo 145, una entidad:

- a) Comparará la medición de los activos con su **valor recuperable**.
- b) Reconocerá:
 - (i) **Pérdidas por desvalorización** cuando la medición contable de un **activo** sea superior a su **valor recuperable**.
 - (ii) Reversiones de **pérdidas por desvalorización** previamente contabilizadas, cuando cambien las estimaciones efectuadas para determinar el **valor recuperable**.

Indicios de deterioro (o de su reversión)

151. A los fines de determinar la necesidad de comparar la medición contable de los activos indicados en el párrafo 146 con su **valor recuperable**, una entidad considerará, entre otros, los siguientes indicios de deterioro (o reversión de un deterioro):

- a) De origen externo:
 - (i) Declinaciones (aumentos) en los valores de mercado de los bienes superiores a las que deberían esperarse con motivo del mero transcurso del tiempo.
 - (ii) Cambios significativamente desfavorables (favorables) para la entidad, ocurridos o esperados próximamente en sus entornos económico, tecnológico o legal.
 - (iii) Aumentos (disminuciones) en las tasas de interés que afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el **valor de uso** del **activo**, disminuyendo (aumentando) su **valor recuperable** en medida significativa.
 - (iv) Disminución (aumento) del valor total de las acciones de la entidad no atribuibles a las variaciones de su **patrimonio neto** contable.
- b) De origen interno:
 - (i) Evidencias de obsolescencia o daño físico del **activo**.
 - (ii) Cambios ocurridos o esperados próximamente por el modo de uso de sus activos, como los motivados por planes de discontinuación o reestructuración de operaciones o por la decisión de venderlos antes de la fecha originalmente prevista (o por efectuarse mejoras que incrementan sus prestaciones).
 - (iii) Evidencias de que las prestaciones de los activos son peores (mejores) que las previstas anteriormente.
 - (iv) Expectativas (desaparición de expectativas) de pérdidas operativas futuras.
- c) Las brechas observadas en anteriores comparaciones de las mediciones contables con el **valor recuperable** de los bienes.

152. Una entidad no necesitará volver a estimar el **valor recuperable** (incluso en aquellos casos en que en que esta norma exija comparaciones anuales) cuando se cumplan simultáneamente, las siguientes condiciones:

- a) el **valor recuperable** resultó, al momento de efectuarse la última comparación, significativamente mayor que la medición contable del **activo**; y
 - b) después de la última comparación no se identificaron hechos o eventos cuya materialidad pudiera revertir la diferencia, de modo tal que el **valor recuperable** sea inferior a la medición contable del activo o grupo de activos.
153. A los fines de evaluar la significatividad deben considerarse las pautas establecidas en el apartado referido a “Significación” [ver los párrafos 81 y 82].

Medición del valor recuperable: criterio general

154. Una entidad medirá el **valor recuperable** de un **activo** (o grupo de activos, según corresponda) como el mayor entre:
- a) el **valor neto de realización**, estimado de conformidad con el apartado “Medición del valor neto de realización” [ver el párrafo 123]; y
 - b) el **valor de uso**.
155. Una entidad no calculará:
- a) el **valor neto de realización** si determinó el **valor de uso** y este es mayor que la medición contable del **activo** (o grupo de activos, según corresponda); o
 - b) el **valor de uso** si determinó el **valor neto de realización** y este es mayor que la medición contable del **activo** (o grupo de activos, según corresponda).

Determinación del valor de uso

Descripción de los factores que determinan el cálculo del valor de uso

156. Para calcular el **valor de uso** de un **activo** (o grupo de activos, según corresponda), una entidad deberá:
- a) estimar los ingresos y egresos netos de efectivo derivados del uso continuado del **activo** y su disposición o realización final; y
 - b) aplicar una tasa de descuento adecuada para dichos flujos de efectivo.

Proyección de los flujos de efectivo

157. Al calcular el **valor de uso** de un **activo** (o grupo de activos, según corresponda), para proyectar los flujos de efectivo futuros, una entidad deberá:
- a) expresar los importes en moneda de la **fecha de los estados contables**;
 - b) cubrir un período equivalente a la vida útil restante de los activos principales de cada **actividad generadora de efectivo**;
 - c) basarse en premisas que representen su mejor estimación acerca de las condiciones económicas esperadas durante la vida útil restante de los activos;
 - d) dar mayor peso a las evidencias externas;

- e) basarse en los presupuestos financieros más recientes que haya aprobado y contemplen un período máximo de cinco años;
- f) basarse, para los períodos no contemplados por dichos presupuestos, en extrapolaciones de las proyecciones contenidas en ellos, usando una tasa de crecimiento constante o declinante (incluso nula o menor a cero), a menos que pueda justificarse el empleo de una tasa creciente;
- g) no utilizar tasas de crecimiento que superen el promedio de crecimiento en el largo plazo para los productos, industrias o países correspondientes al entorno de la entidad o para los mercados donde emplea sus activos, salvo que el uso de una tasa mayor pueda justificarse debidamente;
- h) considerar las condiciones actuales de los activos;
- i) incluir:
 - (i) las proyecciones de entradas de efectivo atribuibles al uso de los activos;
 - (ii) las salidas de fondos necesarias para la obtención de tales entradas que puedan atribuirse a los activos sobre bases razonables y consistentes, incluyendo los pagos futuros necesarios para mantener el nivel de rendimiento originalmente previsto; y
 - (iii) el **valor neto de realización** por la disposición de los activos; y
- j) excluir los flujos de efectivo esperados por:
 - (i) las cancelaciones de pasivos ya reconocidos a la fecha de la estimación;
 - (ii) las reestructuraciones futuras todavía no comprometidas;
 - (iii) las mejoras futuras de la capacidad de servicio de los activos;
 - (iv) los resultados de actividades financieras; y
 - (v) los pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias.

158. Una entidad pequeña o mediana podrá reemplazar los presupuestos referidos en el inciso e) del párrafo anterior por una proyección basada en los resultados obtenidos en los últimos tres ejercicios (incluido el actual); excepto que evidencias externas demuestren que dicha premisa debe modificarse.

Selección de la tasa de descuento

159. Al calcular el **valor de uso** de un **activo** (o grupo de activos, según corresponda) una entidad aplicará tasas de descuento que:
- a) reflejen las evaluaciones del mercado acerca del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de los activos no considerados al estimar los flujos de fondos;
 - b) excluyan los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda; y
 - c) no consideren el efecto del impuesto a las ganancias.

Niveles de comparación

Tratamiento general

160. Una entidad realizará las comparaciones entre la medición contable y el **valor recuperable**:
- Si es pequeña o mediana, a nivel global; excepto que opte por la **política contable** indicada en el inciso siguiente.
 - Si no es pequeña o mediana, a nivel de cada **activo** o, si esto no fuera posible, a nivel de un grupo de activos *[ver los párrafos 161 a 165]*.

Valor recuperable de activos que no generan flujos de efectivo propios

161. En el caso de los activos que no generan flujos de efectivo propios, una entidad que no aplica el enfoque global establecido en el inciso a) del párrafo 160 comparará la medición de dichos activos con su **valor recuperable** al nivel de cada **actividad generadora de efectivo**.
162. De acuerdo con lo indicado en el inciso b) del párrafo 149, una entidad considerará siempre a la llave de negocio como un activo intangible que no genera flujos de efectivo propios, y deberá asignarla:
- a una **actividad generadora de efectivo** *[ver los párrafos 163 y 165]*; o
 - a una unidad más pequeña que una **actividad generadora de efectivo** *[ver los párrafos 164 y 165]*.
163. Para definir cada **actividad generadora de efectivo**, una entidad:
- en primer lugar, identificará **actividades generadoras de efectivo** que no incluyan los **activos generales** ni a la llave de negocio que estuviere contabilizada;
 - en segundo lugar, intentará asignar los **activos generales** y la llave de negocio a las **actividades generadoras de efectivo** definidas o a grupos de ellas, y:
 - Si la asignación referida en el inciso anterior fuera posible, efectuará la comparación para cada **actividad generadora de efectivo**, incluyendo en su medición contable la porción asignada de los **activos generales** y de la llave.
 - Si dicha asignación no fuera posible, hará dos comparaciones:
 - la primera, para cada **actividad generadora de efectivo**, sin incluir en su medición ninguna porción asignada a los **activos generales** y la llave; y
 - la segunda, al nivel del grupo de **actividades generadoras de efectivo** más pequeña a la cual puedan asignarse la llave de negocio y los **activos generales** sobre una base razonable y consistente.

164. Una entidad podrá subdividir una **actividad generadora de efectivo** en unidades más pequeñas, y efectuar la comparación con el **valor recuperable** a ese nivel, siempre que dicha unidad más pequeña:

- a) genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las producidas por otros **activos** u otras **actividades generadoras de efectivo**;
 - b) contenga solo los bienes que generan o se utilizan para generar dichas entradas de efectivo;
 - c) no incluya activos sin relación entre sí, incorporados con el objeto de disimular las **pérdidas por desvalorización** de algunos de ellos; y
 - d) se base en un criterio de agregación que se aplica uniformemente de un ejercicio a otro.
165. A los fines indicados en los párrafos precedentes, una entidad:
- a) aplicará los criterios para definir las **actividades generadoras de efectivo** o las unidades más pequeñas consistentemente, excepto que un cambio en su conformación represente un mejor cumplimiento de los **requisitos de la información contenida en los estados contables**;
 - b) utilizará el mismo criterio aplicado para presentar "*Información por segmentos*", según lo establecido por la sección 8, de la Resolución Técnica N° 18; y
 - c) expondrá en notas los criterios utilizados para la definición de **actividad generadora de efectivo** o de las unidades más pequeñas *[ver el párrafo 164]*.

Perdidas por desvalorización

Imputación de pérdidas por desvalorización

166. Una entidad imputará las **pérdidas por desvalorización**:
- a) Al resultado del período, si no se revirtieran valorizaciones incluidas en el **saldo por revaluación**.
 - b) Como una disminución del saldo de revaluación, si se revirtieran valorizaciones incluidas en el **saldo por revaluación**.
167. Cuando se produzca una disminución del valor de los activos debido a **pérdidas por desvalorización**, una entidad imputará dichas pérdidas:
- a) Como una reducción de la medición del **activo** que las originó, si provinieran de comparaciones al nivel de cada **activo**.
 - b) De acuerdo con el siguiente orden, si provinieran de comparaciones al nivel de una **actividad generadora de efectivo** o de una unidad más pequeña *[ver el párrafo 164]*:
 - (i) a la llave de negocio asignada a dicha actividad; y
 - (ii) si existiera un remanente, entre los restantes activos incluidos en la medición contable que se compara, en proporción a sus mediciones previas al cómputo de la desvalorización.

Reversión de pérdidas por desvalorización

168. Una entidad revertirá **pérdidas por desvalorización** reconocidas en períodos anteriores solo cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, cambien las estimaciones efectuadas para determinar el **valor recuperable**. En tal caso, aumentará la medición contable del **activo** o activos relacionados por un importe que sea el menor entre:
- la medición contable que el **activo** o grupo de activos habría tenido si nunca se hubiese reconocido una **pérdida por desvalorización**; y
 - su nuevo **valor recuperable**.
169. Una entidad imputará las reversiones de **pérdidas por desvalorización**:
- Cuando no se relacionen con activos revaluados, como un resultado del período.
 - Cuando se relacionen con activos revaluados:
 - como una ganancia, hasta el importe que hubiese tenido dicho **activo** si nunca se hubiese revaluado; y
 - como un aumento del saldo de revaluación, por el importe restante.
170. Cuando se produzca un aumento del valor de los activos distintos de la llave de negocio debido a reversiones de **pérdidas por desvalorización**, una entidad imputará dichas ganancias:
- Como un aumento de la medición del **activo** que las originó, si provienen de comparaciones al nivel de cada **activo**.
 - De acuerdo con el siguiente orden, si provienen de comparaciones al nivel de una **actividad generadora de efectivo** o de una unidad más pequeña *[ver el párrafo 164]*:
 - a los activos distintos de la llave de negocio que integran la **actividad generadora de efectivo** o una unidad más pequeña *[ver el párrafo 164]*, en proporción a sus mediciones contables y siempre que la medición de ningún **activo** sea superior al menor importe entre:
 - su **valor recuperable** (si fuera determinable); y
 - la medición contable que el **activo** habría tenido si nunca se hubiese reconocido la desvalorización previa; y
 - si la asignación anterior resultara incompleta debido a la aplicación de los topes indicados, efectuará un nuevo prorrateo entre los bienes individuales de la **actividad generadora de efectivo** o de la unidad más pequeña *[ver el párrafo 164]* que no hayan alcanzado dichos límites.
171. Una entidad no revertirá **pérdidas por desvalorización** de la llave de negocio.
172. Cuando una **pérdida por desvalorización** reconocida desaparezca total o parcialmente, una entidad evaluará la pertinencia de modificar la vida útil restante, el método de amortización o el valor residual del **activo**.

Presentación

173. En el estado de resultados, una entidad presentará las **pérdidas por desvalorización** o la reversión de dichas pérdidas separada de los demás ingresos y gastos, bajo el título “**pérdidas por desvalorización/reversión de pérdidas por desvalorización**”.

Revelación en notas

174. Cuando haya reconocido o revertido **pérdidas por desvalorización**, una entidad revelará:
- a) si se trata de una **pérdida por desvalorización** (o reversión de pérdidas) de activos individuales: su naturaleza y una breve descripción de dichos activos;
 - b) si se trata de una **pérdida por desvalorización** (o reversión de pérdidas) de **actividades generadoras de efectivo** o de una unidad más pequeña *[ver el párrafo 164]*:
 - (i) una descripción de dichas actividades; y
 - (ii) los cambios, si los hubo, en su conformación desde la anterior estimación del **valor recuperable**, la conformación actual y anterior y las razones del cambio;
 - c) los rubros y **actividades generadoras de efectivo**, o unidades más pequeñas *[ver el párrafo 164]*, a los que pertenecen los respectivos activos;
 - d) si el **valor recuperable** considerado es un **valor neto de realización** o **valores de uso**, informando:
 - (i) el modo para estimar el **valor neto de realización** utilizado para el cálculo del **valor recuperable** (por ejemplo, si adoptó precios de un **mercado activo** o los estimó de otra manera); y
 - (ii) la tasa de descuento empleada para estimar el **valor de uso** en el período actual y en el anterior;
 - e) los hechos o circunstancias que motivaron el reconocimiento de la desvalorización o su reversión;
 - f) los efectos de las desvalorizaciones o reversiones y los renglones del estado de resultados donde fueron incluidos;
 - g) las razones que justifican la imposibilidad de comparar el **valor recuperable** al nivel de cada **activo** individual, cuando la comparación se realizó al nivel de cada **actividad generadora de** o de una unidad más pequeña *[ver el párrafo 164]*; y
 - h) la composición de las “pérdidas (reversión) de **pérdidas por desvalorización**” expuestas en el estado de resultados, clasificándolas en función del tipo de **activo** que las originó.
175. Una entidad pequeña o mediana podrá no revelar la información requerida por los incisos a) y b) del párrafo anterior.

EXPRESIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES EN MONEDA HOMOGÉNEA EN UN CONTEXTO DE INFLACIÓN (AJUSTE POR INFLACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES)

Objetivo

176. En un contexto de inflación, la entidad emitirá sus **estados contables** en moneda de poder adquisitivo correspondiente a la **fecha de los estados contables** (moneda de cierre).
177. La expresión de los **estados contables** a moneda homogénea tiene por objetivo presentar todas sus cifras, tanto las del período actual como las del período comparativo, en moneda correspondiente a la **fecha de los estados contables**.
178. Para identificar cuándo corresponde practicar tal ajuste, una entidad considerará lo indicado en los párrafos 97 a 100.

Índices a utilizar, coeficientes de ajuste y período de origen de las partidas

179. A los efectos de expresar los **estados contables** en moneda de cierre, una entidad utilizará el **índice de precios FACPCE**.
180. Para expresar partidas en moneda de cierre, una entidad:
 - a) determinará la fecha de origen de cada saldo, descomponiéndolo en función de los períodos correspondientes al poder adquisitivo en que dicho saldo encuentra expresado; y
 - b) agrupará las partidas:
 - (i) por mes de origen; o
 - (ii) excepcionalmente y en tanto no se generen distorsiones significativas, por períodos con una extensión superior a la mensual.
181. Para expresar una suma contabilizada en moneda de fecha anterior al cierre en un importe en moneda de cierre, una entidad aplicará el coeficiente que resulta de dividir el valor del **índice de precios FACPCE** correspondiente a la **fecha de los estados contables** por el valor del **índice de precios FACPCE** referido a la fecha o período de origen de la partida.
182. En el caso de que las partidas se agrupen en períodos de origen cuya extensión sea superior a un mes, una entidad aplicará el coeficiente de ajuste computando como denominador el promedio de los **índices de precios FACPCE** correspondientes a los meses comprendidos en dicho período.
183. Una entidad considerará que el índice referido al último mes del período por el cual se informa es representativo del **índice de precios FACPCE** correspondiente a la **fecha de los estados contables**.

Procedimiento: cuestiones de aplicación general

184. Al ajustar por inflación sus **estados contables**, una entidad diferenciará:

- a) la expresión de las cifras correspondientes al período actual en moneda de cierre; y
- b) la expresión de las cifras comparativas en moneda de cierre (correspondiente al período actual).

Ajuste de las cifras correspondientes al período actual en moneda de cierre

Proceso secuencial

185. Cuando emita sus **estados contables** en moneda homogénea en ejercicios posteriores al período durante el cual aplicó por primera vez o reanudó el ajuste por inflación, una entidad, a efectos de determinar globalmente el resultado del período y el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda, o el resultado financiero y por tenencia –incluyendo al resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda–:
- a) expresará el **patrimonio neto** determinado al cierre del ejercicio anterior en moneda de cierre del período actual, mediante la aplicación del coeficiente anual;
 - b) medirá los movimientos cuantitativos del **patrimonio neto** ocurridos en el período, excluyendo los resultados de ese período, en moneda de cierre;
 - c) medirá en moneda homogénea de cierre el **activo** y el **pasivo** al final del período, ajustando las partidas que los componen;
 - d) obtendrá el **patrimonio neto** al final del período objeto del ajuste en moneda de cierre, por diferencia entre el **activo** y el **pasivo** calculados en la etapa anterior;
 - e) determinará el **patrimonio neto** al final del período en moneda de cierre, excluido el resultado de dicho período, mediante la suma de los importes obtenidos de acuerdo con lo establecido en los incisos a) y b);
 - f) medirá el resultado del período en moneda de cierre, por diferencia entre los importes obtenidos por aplicación de los párrafos d) y e) anteriores;
 - g) expresará las partidas que componen el estado de resultados del período, excepto la indicada en el inciso siguiente; y
 - h) calculará el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda (o el resultado financiero y por tenencia –incluyendo el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda, según el caso), por diferencia entre el importe obtenido en el párrafo f) y la suma algebraica de las partidas indicada en el párrafo g).

Ajuste de activos y pasivos al cierre del período actual

186. A la **fecha de los estados contables**, una entidad identificará qué activos o pasivos se encuentran expresados en moneda de cierre y cuáles en moneda de una fecha anterior a la de cierre.
187. Una entidad no modificará el importe de las partidas cuya medición esté expresada en moneda de cierre (por ejemplo, efectivo, créditos y deudas en moneda o activos y

pasivos que se miden a valores corrientes determinados a la **fecha de los estados contables**).

188. Una entidad expresará en moneda de cierre el importe de las partidas medido en una fecha anterior (por ejemplo, bienes de uso u otros activos cuya medición se basa en el costo). Para tal fin:
- identificará el período de origen de las partidas de acuerdo con lo establecido en el párrafo 180;
 - calculará los coeficientes de ajuste correspondientes, según lo establecido en los párrafos 179, 182 y 183; y
 - multiplicará dichos coeficientes por los importes de las partidas clasificadas según lo establecido en el párrafo a), tal como se indica en el párrafo 181.

Ajuste de los componentes del patrimonio neto al cierre del período actual

189. Una entidad determinará el **patrimonio neto** al final del período actual en moneda de cierre restando de los activos existentes a esa fecha, expresados en moneda de cierre, los pasivos a esa fecha, también expresados en moneda de cierre.
190. Para expresar en moneda de cierre las distintas partidas que integran el **patrimonio neto**, excluido el resultado del período actual, la entidad procederá de la siguiente manera:
- expresará en moneda de cierre el saldo inicial de cada partida, utilizando el coeficiente que correspondiente a la fecha del saldo inicial;
 - al importe obtenido en a), le sumará o restará, según corresponda, las variaciones ocurridas durante el período, también expresadas en moneda de cierre, considerando para ello las pautas establecidas en los párrafos 191 a 195.

Ajuste de las variaciones del patrimonio neto ocurridas durante el período actual

191. Una entidad expresará las variaciones patrimoniales del siguiente modo:
- Resultados y resultados diferidos

Para ajustar cada uno de los componentes del resultado del período y los **resultados diferidos** del período, la entidad determinará la moneda en que tal componente se encuentra expresado. Para ello, la entidad clasificará y medirá los componentes del resultado del período y los **resultados diferidos** del período del siguiente modo:

Clasificación de los componentes del resultado del período y de los resultados diferidos del período	Para medir el componente en moneda de cierre, una entidad:
Resultados generados por transacciones (por ejemplo, ventas del período, gastos por sueldos, impuesto a las ganancias corriente).	Multiplicará el valor nominal del resultado por el coeficiente correspondiente a la fecha de origen de la medición de las transacciones reconocidas.

Clasificación de los componentes del resultado del período y de los resultados diferidos del período	Para medir el componente en moneda de cierre, una entidad:
Resultados generados por consumo de activos adquiridos en una fecha anterior a la de su consumo, y medidos a su costo (por ejemplo, depreciaciones de bienes de uso y costo de lo vendido)	<p>Multiplicará su valor nominal por el coeficiente correspondiente a la fecha de medición de los activos consumidos (que generalmente coincidirá con la fecha de reconocimiento).</p> <p>El período de reconocimiento de los activos consumidos podrá estimarse en función del tiempo de permanencia promedio determinado por la rotación física de dichos activos. Por ejemplo, en el caso de bienes de cambio que rotan en forma sistemática a lo largo del tiempo.</p> <p>Las depreciaciones podrán calcularse aplicando la cuota de depreciación del período sobre el valor de origen expresado en moneda de cierre.</p>
Resultados generados por comparación de magnitudes, y al menos una de ellas se efectuó en una fecha diferentes a la del reconocimiento contable (por ejemplo: resultados por la venta de bienes de uso, resultados generados por comparación de un activo con su valor recuperable , resultados de la actividad agropecuaria, resultados por tenencia, etc.).	Multiplicará cada una de las magnitudes de las partidas que se compararon en el cálculo original por el coeficiente correspondiente y, una vez expresadas en moneda de cierre, volverá a compararlas para determinar el resultado del período o el resultado diferido en moneda de cierre.
Resultados financieros (intereses y diferencias de cambio).	<p>De conformidad con el párrafo 634, la entidad los determinará:</p> <p>a) en términos reales; o</p> <p>b) multiplicando el valor nominal por el coeficiente correspondiente, para expresarlos en moneda de cierre.</p>

b) Aportes y distribuciones

Una entidad medirá los aumentos de capital, otros aportes, distribuciones y otras reducciones del **patrimonio neto** ocurridos durante el período del siguiente modo (el listado no es exhaustivo):

Clasificación de los componentes correspondientes a aumentos de capital, otros aportes de los propietarios, distribuciones y otras reducciones	Para medir el componente en moneda de cierre, una entidad: ...
Aumento de capital por suscripción de nuevas acciones o cuotas sociales (incluyendo las primas de emisión relacionadas).	Multiplicará el valor nominal las acciones emitidas por el coeficiente correspondiente a la fecha de la suscripción.
Aumento de capital por suscripción de aportes irrevocables.	Multiplicará el valor nominal de las acciones emitidas por el coeficiente correspondiente a la fecha del aporte.
Aumento de capital por capitalización de resultados y otras variaciones cualitativas que afecten a los resultados acumulados, tales como constitución y desafectación de reservas y absorción de pérdidas acumuladas.	Multiplicará el valor nominal de la variación por el coeficiente correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio anterior.
Aportes irrevocables	Multiplicará el valor nominal aportado por el coeficiente correspondiente: a) a la fecha del aporte; o b) a la fecha en que se define la irrevocabilidad, si se tratara de la conversión de un pasivo en patrimonio neto .
Distribución de dividendos en efectivo u otros activos.	Multiplicará el valor nominal de lo distribuido por el coeficiente correspondiente a la fecha de la asamblea que apruebe la distribución.
Reducción del capital para devolver a los accionistas.	Multiplicará el valor nominal de la reducción por el coeficiente correspondiente a la fecha de la aprobación.

Presentación de los resultados financieros y por tenencia (incluyendo el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda) del periodo actual

192. Una entidad presentará, el estado de resultados, los resultados financieros y por tenencia (incluyendo el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo) en función a alguno de los siguientes criterios, de conformidad con los párrafos 631 a 634:
- a) presentando los resultados financieros y por tenencia, incluyendo el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda, en una sola línea (enfoque “menos depurado”) [ver el inciso a) del párrafo 632)]; o
 - b) segregando los resultados financieros, los resultados por tenencia y el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda y exponiendo cada una de tales partidas en moneda homogénea [ver el inciso b) del párrafo 632)].

Ajuste de las variaciones patrimoniales cualitativas del período actual

193. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 198, una entidad expresará las variaciones patrimoniales cualitativas utilizando un coeficiente que basado en fecha de cierre del ejercicio anterior (por ejemplo, para expresar en moneda de cierre la constitución de reservas o la capitalización de resultados no asignados).

Efectos fiscales del ajuste de los estados contables

194. Una entidad que aplique el método del impuesto diferido reconocerá los saldos por impuestos diferidos proveniente de la comparación entre medición contable de activos (en moneda de cierre) y su base fiscal, según lo establecido en la sección *“Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias diferido” [ver los párrafos 578 a 599]*.
195. Cuando ajuste por inflación sus **estados contables**, una entidad podrá no revelar la conciliación entre el **gasto** (ingreso) imputado a resultados y el impuesto teórico, según lo establecido en el apartado *“Presentación y revelación de pasivos (activos) y pérdidas (ganancias) por impuesto diferido” [ver los párrafos 596 a 599]*.

Ajuste de los flujos de efectivo del período actual

196. Al preparar sus **estados contables** en moneda de cierre, una entidad:
- Expresará los cobros y los pagos en moneda de cierre multiplicando las cifras originalmente expresadas en la moneda de la fecha de cobro o pago por el coeficiente que surge de dividir el **índice de precios FACPCE** al cierre por el de la fecha de cobro o pago.
 - Incorporará el resultado por cambios en el poder adquisitivo de la moneda generado por el efectivo y sus equivalentes según lo dispuesto en el apartado *“Resultados financieros y de tenencia del efectivo y sus equivalentes” [ver párrafos 659 a 661]*.

Ajuste de las cifras correspondientes al período comparativo en moneda de cierre (actual)

197. Al presentar los **estados contables** en moneda de cierre, la entidad expresará todas las cifras comparativas, adecuadas –de corresponder– con los criterios de reconocimiento y medición utilizados en el período actual, aplicando el coeficiente que resulte de dividir el valor del **índice** correspondiente a la **fecha de los estados contables** por el valor del **índice** referido a la fecha o período comparativo.

Procedimiento: Cuestiones de aplicación particular

Aplicación por primera vez o reanudación de su aplicación

198. Cuando aplique por primera vez o reanude la emisión de **estados contables** ajustados por inflación, luego de una interrupción, una entidad deberá:

- a) medir el **activo** y el **pasivo** al inicio del período objeto de ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, ajustando las partidas correspondientes;
- b) obtener el **patrimonio neto** al inicio del período objeto del ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, por diferencia entre el **activo** y el **pasivo** calculados según lo establecido en el inciso anterior;
- c) medir en moneda homogénea a esa misma fecha cada componente del **patrimonio neto**, excluido el resultado acumulado;
- d) determinar el resultado acumulado al inicio del período, en moneda del inicio, por diferencia entre el **patrimonio neto** del punto b), y los componentes medidos según el punto c);
- e) completar el proceso de ajuste de acuerdo con lo establecido en los párrafos 185 al 197.

Interrupción y reanudación de los ajustes

199. Si interrumpiera la emisión de sus **estados contables** en moneda homogénea, una entidad tratará a las cifras ajustadas al momento de interrupción como base para medir los elementos en los **estados contables** subsiguientes.
200. Si en un período posterior reanudara el ajuste, una entidad:
- a) ajustará al inicio del ejercicio comparativo más antiguo en el cual se determinó la existencia de un contexto inflacionario; y
 - b) computará, para tal fin, las variaciones del **índice de precios FACPCE** desde el momento de la interrupción del ajuste hasta la fecha mencionada en el inciso anterior.

CAPÍTULO 3

RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE PARTIDAS DEL ACTIVO

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

201. En este capítulo se describen requerimientos de clasificación, reconocimiento, medición, presentación y revelación en notas para ciertos activos.
202. Los temas en los que se concentra el presente capítulo son generalmente **temas de baja complejidad contable**, y se espera que estén presente en cualquier tipo de entidad que utilice esta Resolución Técnica.

CUESTIONES COMUNES A TODOS LOS RUBROS

Medición inicial de bienes y servicios

203. Una entidad medirá inicialmente sus bienes y servicios según lo establecido en esta sección, excepto que esta u **otras normas contables** requieran o permitan un tratamiento diferente.
204. En el momento del reconocimiento, una entidad medirá, los bienes y servicios de acuerdo con los criterios indicados a continuación:
 - a) Bienes o servicios adquiridos: sobre la base de su **costo de adquisición**.
 - b) Bienes producidos o construidos: en función del **costo de producción o costo de construcción**.
 - c) Bienes o servicios incorporados mediante aportes, donaciones o subsidios gubernamentales:
 - (i) Por el importe establecido en la documentación que respalda la operación, cuando la entidad califica como entidad pequeña o mediana y el importe estuviera explicitado;
 - (ii) A su **valor razonable**, en los demás casos.
 - d) Bienes o servicios incorporados mediante trueques o canjes:
 - (i) Por un importe equivalente a la medición contable del **activo** entregado, cuando se trate de bienes cuya naturaleza, destino o utilización dentro de una actividad y costos de reposición son similares.
 - (ii) Cuando no sean transacciones consideradas en inciso d) (i) precedente:
 1. Por el importe establecido en la documentación que respalda la operación, cuando la entidad califica como entidad pequeña o mediana y el importe estuviera explicitado.
 2. En los demás casos, de acuerdo con la siguiente jerarquía:
 - a. Al **valor razonable** del **activo** recibido.

- b. Al **valor razonable** del **activo** entregado, reconociendo el correspondiente resultado por tenencia de los activos entregados, cuando no pueda determinar el **valor razonable** del **activo** recibido.
- c. De acuerdo con lo establecido en el punto d) (i) del presente párrafo, cuando no pueda determinarse el **valor razonable** del **activo** recibido ni del **activo** entregado.

CAJA Y BANCOS

Definición

205. A los fines de esta sección, una entidad deberá considerar la definición siguiente:

Caja y Bancos: Incluye el dinero en efectivo en caja y cuentas bancarias del país y del exterior y otros valores con similar liquidez y capacidad para actuar como medios de pago.

Reconocimiento

206. Una entidad reconocerá un elemento como caja y bancos cuando se cumpla la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 205.

Medición inicial

207. Una entidad medirá las partidas de caja y bancos por su importe nominal.

Medición posterior

208. Una entidad medirá las partidas de caja y bancos por su importe nominal.

Presentación en los estados contables

209. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará el saldo de caja y bancos como corriente.

Revelación en notas

210. Una entidad informará:

- a) La composición del rubro de acuerdo con la naturaleza de sus componentes (dinero en caja, saldos en cuentas corrientes bancarias, saldos en cajas de ahorro), distinguiendo entre saldos en moneda nacional y extranjera.
- b) Los importes en moneda extranjera y los tipos de cambio correspondientes a los saldos en moneda extranjera.
- c) La existencia de restricciones para el uso de saldos de caja y bancos.

Otras normas aplicables

211. Para el tratamiento contable de los componentes de caja y bancos una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, las referidas a:

- a) *“Mediciones en moneda extranjera” [ver párrafos 126 a 128].*
- b) *“Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver párrafos 176 a 200].*

INVERSIONES FINANCIERAS

Definiciones

212. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la definición siguiente.

Inversiones financieras: Son colocaciones de efectivo en un **activo financiero** realizadas o mantenidas con el objetivo de obtener renta, ganancias de capital u otros beneficios, explícitos o implícitos.

Este rubro:

- a) incluye, entre otros:
 - (i) depósitos a plazo fijo y colocaciones similares;
 - (ii) títulos de deuda emitidos por otras entidades (públicas o privadas);
 - (iii) acciones y otros instrumentos de patrimonio emitidos por entidades sobre las que no se ejerce control, control conjunto ni influencia significativa;
- b) excluye activos que no dan lugar, de forma simultánea, a la asunción de un **pasivo financiero** o la emisión de un instrumento de patrimonio por parte de otra entidad (por ejemplo, tenencias de oro).

Reconocimiento

213. Una entidad reconocerá un elemento como una inversión financiera cuando se cumpla la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 212 (por ejemplo, cuando una entidad compra una obligación negociable reconocerá una inversión financiera dado que cumple la definición de activo y obtiene los derechos a los flujos de efectivo contractuales de este **activo financiero**).

Medición inicial

Criterio general

214. Una entidad medirá inicialmente las inversiones financieras, en la medida que procedan de transacciones entre partes independientes:

- a) Cuando la medición posterior de los activos se hace a **valor razonable** o a su cotización:
 - (i) a su **valor razonable**; o
 - (ii) a su cotización, cuando el **activo** cotiza en mercados que no reúnen todas las características de un **mercado activo**.
 - b) Cuando la medición posterior de los activos no se efectúe a **valor razonable**, a su **costo de adquisición** menos los dividendos en efectivo o especie u otros beneficios declarados (y no pagados) hasta el momento del reconocimiento.
215. Una entidad reconocerá los costos de transacción:
- a) En resultados, cuando realice la medición inicial a **valor razonable**.
 - b) Como parte del costo de inversión, cuando realice la medición inicial a **costo de adquisición**.

Inversiones financieras provenientes de transacciones entre partes relacionadas

216. Una entidad optará por medir las inversiones financieras provenientes de transacciones entre **partes relacionadas** de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:
- a) según las condiciones pactadas; o
 - b) según lo definido en los párrafos 214 y 215 para inversiones financieras que procedan de transacciones entre partes independientes.
217. Cuando una entidad opte por la **política contable** referida en el inciso b) del párrafo anterior, contabilizará la contrapartida, de corresponder, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 509 y 510.

Medición posterior

218. Una entidad medirá las inversiones financieras:
- a) Cuando sean acciones u otros instrumentos de patrimonio emitidos por entidades sobre las que no se ejerce control, control conjunto ni influencia significativa:
 - (i) al **valor razonable**, cuando los activos cotizan en un **mercado activo**;
 - (ii) a su cotización, cuando los activos cotizan en un mercado que no reúne todas las características de un **mercado activo**; o
 - (iii) al **costo de adquisición** menos los dividendos en efectivo o en especie u otros beneficios declarados (y no pagados) hasta el momento del reconocimiento, en los restantes casos.
 - b) Cuando sean títulos de deuda emitidos por otras entidades (públicas o privadas):
 - (i) Al **valor razonable**, si:
 - 1. la entidad tiene la intención y factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente;

2. la entidad puede acceder a un **mercado activo** para realizarlos anticipadamente; y
 3. la conducta o modalidad operativa de la entidad es revelada por hechos anteriores o posteriores a la **fecha de los estados contables**.
- (ii) A su cotización, si:
1. la entidad tiene la intención y factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente;
 2. la entidad puede acceder a un mercado que no reúne todas las características de un **mercado activo** para realizarlos anticipadamente; y
 3. la conducta o modalidad operativa de la entidad es revelada por hechos anteriores o posteriores a la **fecha de los estados contables**.
- (iii) Al **costo amortizado**, en los restantes casos.
219. Una entidad reconocerá en el resultado del período, según corresponda:
- a) los cambios del **valor razonable**;
 - b) los cambios de la cotización de las inversiones financieras;
 - c) los **ingresos financieros** que generen; o
 - d) los dividendos declarados por los resultados obtenidos por la emisora de las acciones u otros instrumentos de patrimonio.

Comparación con el valor recuperable

220. A la **fecha de los estados contables**, una entidad evaluará si existen indicios de desvalorización de las inversiones financieras medidas al **costo amortizado** o al **costo de adquisición**.
221. A los fines de determinar la necesidad de comparar la medición contable de las inversiones financieras con su **valor recuperable**, una entidad considerará, entre otros, los siguientes indicios de deterioro:
- a) dificultades financieras significativas del emisor;
 - b) incumplimientos o infracciones de las condiciones de emisión de los títulos o demás activos;
 - c) probabilidad de que el emisor inicie un proceso concursal o quiebre; y
 - d) cambios adversos en el entorno económico, tecnológico o legal.
222. Una entidad medirá las **pérdidas por desvalorización** de las inversiones financieras que se miden a **costo amortizado**, como la diferencia entre los siguientes importes, siempre que el indicado en a) resulte mayor que el indicado en b):
- a) la medición contable del **activo**; y
 - b) el mayor de los siguientes importes:

- (i) El valor de los flujos de efectivo esperados, que deben ser consistentes con las incobrabilidades y moras que se consideren probables con relación a dicho **activo**, descontados mediante:
 - 1. La tasa de interés utilizada para la medición inicial, si el tipo pactado es fijo.
 - 2. La tasa de interés efectiva a la **fecha de los estados contables**, de acuerdo con lo establecido en las condiciones de emisión de los títulos, si el tipo pactado es variable.
 - (ii) Su **valor neto de realización**.
223. Una entidad medirá las **pérdidas por desvalorización** de las inversiones financieras que se miden a **costo de adquisición**, como la diferencia entre los siguientes importes, siempre que el indicado en a) resulte mayor que el indicado en b):
- a) la medición contable del **activo**; y
 - b) la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el **activo** si se vendiese en la **fecha de los estados contables**, que debe ser consistente con las nuevas condiciones crediticias del emisor.
224. Una entidad revertirá **pérdidas por desvalorización** reconocidas en períodos anteriores solo cuando, con posterioridad a la fecha de su contabilización, se incremente el **valor recuperable** estimado. En tal caso, la entidad aumentará la medición contable de las inversiones financieras involucradas por un importe que sea el menor entre:
- a) la medición contable que las inversiones habrían tenido si nunca se hubiese reconocido una **pérdida por desvalorización**; y
 - b) su nuevo **valor recuperable**.

Baja en cuentas

225. Una entidad dará de baja una inversión financiera cuando:
- a) expiren o se liquiden todos los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del crédito;
 - b) transfiera dicho activo junto con todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del crédito, en los términos del inciso b) del párrafo 226; o
 - c) acuerde una refinanciación con las características descritas en el párrafo 227.
226. Si una entidad transfiere una inversión financiera y:
- a) Conserva el riesgo de crédito:
 - (i) no dará de baja en cuentas a los activos transferidos; y
 - (ii) contabilizará un **pasivo** como contrapartida de cualquier **activo** recibido.
 - b) Transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la inversión financiera:

- (i) reconocerá cualquier **activo** recibido;
 - (ii) dará de baja al **activo** transferido; y
 - (iii) reconocerá cualquier resultado puesto en evidencia por esta transacción.
227. Si una entidad refinancia una inversión financiera representativa de títulos de deuda emitidos por otras entidades (públicas o privadas) y la referida inversión después de la refinanciación es sustancialmente diferente respecto de esa inversión antes de la refinanciación:
- a) dará de baja al **activo** preexistente;
 - b) reconocerá una nueva inversión, aplicando las normas sobre "*Medición inicial*" [ver los párrafos 214 y 215], contenidas en la presente sección;
 - c) reconocerá en el resultado del ejercicio de la refinanciación:
 - (i) la diferencia entre los importes de la inversión dada de baja y de la nueva inversión; y
 - (ii) cualquier costo incurrido en la refinanciación por la entidad.
228. La condición de "sustancialmente diferente" establecida en el párrafo anterior se cumple si:
- a) el valor descontado de los flujos de efectivo posteriores a la refinanciación, utilizando la misma tasa empleada para medir la inversión original, difiere en, por lo menos, un 10% respecto del valor contable de la inversión refinanciada en la fecha de la refinanciación; o
 - b) existen otros elementos de carácter cualitativo que permitan deducir que tal cambio es sustancial (por ejemplo, la constitución de nuevas garantías o la incorporación de cláusulas de cumplimiento contingente para el emisor).
229. Si la refinanciación no da lugar a la baja en cuentas de la inversión original se considera que solo existe un cambio en la estimación de los cobros futuros. Para reflejar el cambio indicado, la entidad:
- a) recalculará el valor contable como el valor actual de los nuevos flujos de efectivo descontados a la tasa de interés efectiva de la inversión original;
 - b) reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio de la refinanciación la diferencia entre el importe resultante de a) y el valor contable previo a la modificación contractual; y
 - c) ajustará el importe de la inversión adicionando cualquier costo incurrido en la refinanciación, y lo amortizará a lo largo de la duración de la nueva inversión.
230. Cuando se trate de una entidad que es pequeña o mediana podrá seguir el siguiente procedimiento en reemplazo del indicado en el párrafo anterior, en la fecha de la refinanciación:
- a) mantendrá el valor contable de la inversión, ajustado por los costos incurridos por la entidad a causa de la refinanciación; y
 - b) modificará la tasa de interés de forma prospectiva, sin que dé lugar al reconocimiento de ningún resultado inmediato por la refinanciación.

Presentación en los estados contables

231. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará las inversiones financieras separadas del resto de los activos y distinguiendo, de corresponder, entre activos corrientes y activos no corrientes.

Revelación en notas

232. Una entidad describirá:
- a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de inversiones financieras; y
 - b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes.
233. Una entidad revelará información sobre la composición de las inversiones financieras que permita evaluar el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, incluyendo:
- a) su naturaleza e instrumentación jurídica (por ejemplo, plazos fijos, acciones con cotización, acciones sin cotización, títulos de deuda con cotización, títulos de deuda sin cotización, títulos en moneda extranjera con cotización, etc.);
 - b) el **valor razonable** de las inversiones que midió al **costo amortizado** y cotizan en un **mercado activo**;
 - c) los importes de inversiones en moneda extranjera, si las hubiere, y los tipos de cambio vigentes a la **fecha de los estados contables**;
 - d) los importes, en función de los plazos de vencimiento o rescate, distinguiendo entre:
 - (i) plazo vencido;
 - (ii) sin plazo establecido;
 - (iii) con vencimiento en cada uno de los trimestres del ejercicio subsiguiente; y
 - (iv) con vencimiento en cada uno de los ejercicios posteriores al subsiguiente;
 - e) las tasas de interés, explícitas o implícitas, por categoría de inversiones cuya medición se efectuó en función del **costo amortizado** (pudiendo informar el promedio por categoría cuando existe más de una tasa);
 - f) las pautas de actualización, si las hubiere;
 - g) las inversiones garantizadas por el emisor que disminuyan el riesgo de la entidad; y
 - h) las **pérdidas por desvalorización** (o las reversiones de dichas pérdidas) reconocidas y acumuladas.
234. Una entidad pequeña o una entidad mediana podrá no revelar la información requerida por los incisos b) y d) del párrafo anterior.

Otras normas aplicables

235. Para el tratamiento contable de las inversiones financieras, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, las referidas a:

- a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]
- b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
- c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
- d) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].

CRÉDITOS EN MONEDA

Definiciones

236. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar las definiciones siguientes.

Créditos en moneda: Son activos representativos de derechos, distintos de los incluidos en la sección “Inversiones financieras” [ver los párrafos 212 a 235], que una entidad posee contra terceros para:

- a) recibir sumas de efectivo, equivalentes de efectivo u otros **activos financieros**; o
- b) compensar con obligaciones futuras de entregar efectivo, equivalentes de efectivo u otros **activos financieros**.

Quedan exceptuados del inciso b) inmediato anterior los créditos procedentes de la aplicación del método del impuesto diferido, de acuerdo con lo definido en la sección “Contabilización del impuesto a las ganancias” [ver los párrafos 571 a 598].

Cuentas por cobrar a clientes: Son créditos que:

- a) proceden de reconocimiento de **ingresos de actividades ordinarias** por la venta de bienes, la prestación de servicios o la construcción de activos; y
- b) otorgan un derecho incondicional de cobro porque están respaldadas por facturas o documentos similares, y:
 - (i) son exigibles; o
 - (ii) falta un tiempo hasta su vencimiento.

Derechos de facturar a clientes: Son activos representativos de derechos no contingentes, emergentes del cumplimiento de obligaciones por parte de la entidad que:

- a) proceden del reconocimiento de **ingresos de actividades ordinarias** por la venta de bienes, la prestación de servicios o la construcción de activos (por ejemplo, cuando se contabilizan en función del grado de avance);
- b) son distintos de las cuentas por cobrar a clientes;
- c) su facturación, o emisión de documentos similares, se difiere en el tiempo debido a cuestiones tales como hitos acordados entre la entidad y su cliente; y
- d) generarán una **cuenta por cobrar a clientes** luego de la emisión de la factura o documentos similares.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

Las partidas que, de conformidad con las RT 17 y 41, se reconocían, medían y presentaban como "*bienes de cambio*", esta Resolución Técnica requiere que se contabilicen como "*Derechos de facturar a clientes*", y se presenten junto con los créditos (en moneda o en especie, según corresponda).

Este cambio no afecta al resultado de la entidad, ni al total del activo, del pasivo o de su patrimonio neto, pero explica de mejor manera las causas de los resultados y la naturaleza de las partidas de activos o pasivos involucradas en las transacciones relacionadas.

Para mayor información, remitimos al ejemplo incluido en la aclaración incorporada antes del párrafo 295 de la presente Resolución Técnica.

Otros créditos en moneda: Son los procedentes de sucesos u operaciones que no dan lugar a **ingresos de actividades ordinarias**.

Previsión para desvalorización de créditos/previsión para cuentas de cobro dudoso: Son correcciones a la medición de los créditos originadas en **pérdidas por desvalorización** (generadas por incobrables y otras causas).

Derechos de reembolso: Importes que una entidad espera recuperar de terceros relacionados con pasivos reconocidos.

Reconocimiento

237. Una entidad reconocerá una cuenta a cobrar a clientes como un **activo** cuando:
- a) se cumple la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 236; y
 - b) emitió las facturas o documentos similares.
238. Una entidad reconocerá un derecho de facturar a clientes como un **activo** cuando:
- a) se cumple la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 236;
 - b) reconoció **ingresos de actividades ordinarias** de acuerdo con lo indicado en los párrafos 514 a 526; y

- c) no emitió las facturas o documentos similares.
239. Una entidad reconocerá otros créditos en moneda como un **activo** cuando se cumple la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 236.
240. Una entidad reconocerá un derecho de reembolso como un **activo** cuando:
- a) exista un **pasivo** previamente reconocido que se relacione con tal derecho; y
 - b) sea prácticamente segura su recepción una vez cumplida su obligación de efectuar un desembolso o pago.

Medición inicial

Créditos en moneda originados en operaciones que generan ingresos de actividades ordinarias

241. Una entidad medirá inicialmente los créditos en moneda originados en ventas de bienes, prestaciones de servicios u otras operaciones entre partes independientes que generan **ingresos de actividades ordinarias**:
- a) Al valor contado de la operación, cuando pacte **componentes financieros explícitos**.
 - b) A su valor nominal, cuando no segregue **componentes financieros implícitos**, de acuerdo con lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].
 - c) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue **componentes financieros implícitos**, según lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].

Créditos en moneda originados en transacciones financieras

242. Una entidad medirá inicialmente los créditos en moneda originados en **transacciones financieras** entre partes independientes:
- a) Por el valor de las sumas entregadas (neto de los gastos deducidos), cuando:
 - (i) la entidad es pequeña, excepto que opte por la **política contable** referida en el inciso b) siguiente;
 - (ii) la tasa de interés pactada no difiere significativamente del tipo de mercado para transacciones similares; o
 - (iii) la totalidad de las cuotas pactadas vence en un plazo máximo de doce meses, contado desde la fecha de la operación, excepto que opte por la **política contable** referida en el inciso siguiente (por ejemplo, porque las condiciones pactadas no reflejan los términos usuales del mercado).
 - b) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros, cuando:

- (i) la tasa de interés pactada difiere significativamente del tipo de mercado para transacciones similares; y
- (ii) al menos una de las cuotas pactadas vence en un plazo mayor a doce meses, contado desde la fecha de la operación.

Otros créditos en moneda

243. Una entidad medirá inicialmente los demás créditos entre partes independientes en moneda del siguiente modo:
- a) Al valor de contado de la operación, cuando se pacte **componentes financieros explícitos**.
 - b) A su valor nominal, cuando no segregue **componentes financieros implícitos**, de acuerdo con lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].
 - c) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue **componentes financieros implícitos**, según lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].

Créditos en moneda provenientes de transacciones entre partes relacionadas

244. Una entidad optará por medir los créditos en moneda provenientes de transacciones entre **partes relacionadas** de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:
- a) según las condiciones pactadas;
 - b) al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue **componentes financieros implícitos**, según lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135]; o
 - c) al valor descontado de los flujos de efectivo futuros, cuando:
 - (i) surge de **transacciones financieras**;
 - (ii) la tasa de interés pactada difiere significativamente del tipo de mercado para transacciones similares; y
 - (iii) al menos una de las cuotas pactadas vence en un plazo mayor a doce meses, contado desde la fecha de la operación.
245. Cuando una entidad opte por la **política contable** referida en los incisos b) o c) del párrafo anterior, contabilizará la contrapartida, de corresponder, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 509 y 510.

Derechos de reembolso

246. Una entidad medirá inicialmente los derechos de reembolso por el menor de los siguientes importes:

- a) el correspondiente al **pasivo** reconocido;
- b) la suma que espera recuperar como consecuencia del desembolso futuro.

Medición posterior

247. Una entidad medirá los créditos en moneda, distintos de los derechos de facturar a clientes y de los derechos de reembolso:

- a) Al valor nominal, cuando la entidad no segregó componentes financieros implícitos en el momento de su reconocimiento, de acuerdo con lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].
- b) Al **costo amortizado**, en la medida en que no estén comprendidos en el párrafo siguiente, cuando:
 - (i) se pactaron componentes financieros explícitos; o
 - (ii) en el momento de la medición inicial la entidad segregó **componentes financieros implícitos**, de acuerdo con lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].
- c) Al **valor neto de realización** cuando:
 - (i) la entidad no es pequeña ni mediana o es una entidad pequeña o mediana que optó por esta **política contable**; y
 - (ii) cumple los criterios siguientes:
 1. tiene la intención y factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente;
 2. puede acceder a un mercado existente para la realización anticipada de sus créditos;
 3. su conducta o modalidad operativa es revelada por hechos anteriores o posteriores a la **fecha de los estados contables**; y
 4. la operación dará lugar a la baja en cuentas según lo establecido por los párrafos 256 a 261.

248. Cuando la medición posterior no se base en algún **valor corriente**, una entidad utilizará:

- a) La misma tasa de interés que utilizó en el momento de la medición inicial, si el tipo pactado fuera fijo.
- b) La tasa variable que corresponda aplicar a la **fecha de los estados contables** según lo establecido en el contrato, si el tipo pactado fuera variable.

249. Una entidad medirá los derechos de facturar a clientes por la sumatoria de los importes reconocidos, en el presente ejercicio o en ejercicios anteriores, a causa de los **ingresos de actividades ordinarias** no facturados.

250. Una entidad medirá los derechos de reembolso por el menor de los siguientes:

- a) el importe originalmente reconocido;
- b) la suma que espera recuperar como consecuencia del desembolso futuro.

Comparación con el valor recuperable

251. A la **fecha de los estados contables**, una entidad evaluará si existen indicios de desvalorización de:
- a) los créditos en moneda medidos al valor nominal o al **costo amortizado**;
 - b) los derechos de facturar a clientes; y
 - c) los derechos de reembolso.
252. A los fines de determinar la necesidad de comparar la medición contable de los créditos indicados en el párrafo 251 con su **valor recuperable**, una entidad considerará, entre otros, los siguientes indicios de deterioro:
- a) Dificultades financieras significativas del deudor.
 - b) Incumplimientos o infracciones de los acuerdos o contratos celebrados.
 - c) Probabilidad de que el deudor inicie un proceso concursal o quiebre.
 - d) Cambios adversos en el entorno económico, tecnológico o legal.
 - e) Probabilidad de compensar los créditos con obligaciones futuras.
253. Una entidad medirá las **pérdidas por desvalorización** de los créditos indicados en el párrafo 251, como la diferencia entre los siguientes importes, siempre que el indicado en a) resulte mayor que el indicado en b):
- a) la medición contable del **activo**; y
 - b) el valor de los flujos de efectivo esperados, que deben ser consistentes con las incobrabilidades y moras que se consideren probables con relación a dicho **activo**, descontados mediante:
 - (i) La tasa de interés utilizada para la medición inicial (que podría ser igual a cero en el caso de mediciones a valor nominal), si el tipo pactado fuera fijo.
 - (ii) La tasa de interés efectiva al cierre, de acuerdo con lo establecido en el contrato, si el tipo pactado fuera variable.
254. Una entidad revertirá **pérdidas por desvalorización** reconocidas en períodos anteriores solo cuando, con posterioridad a la fecha de su contabilización, se incremente el **valor recuperable** estimado. En tal caso, aumentará la medición contable de los créditos involucrados por un importe que sea el menor entre:
- a) la medición contable que el crédito habría tenido si nunca se hubiese reconocido una **pérdida por desvalorización**; y
 - b) su nuevo **valor recuperable**.
255. Una entidad imputará tanto las **pérdidas por desvalorización** como sus reversiones a los resultados del período.

Baja en cuentas

256. Una entidad dará de baja un crédito en moneda cuando:
- se cobre el crédito; o, en el caso de los derechos de facturar a clientes, se emita factura o documento similar;
 - expiren o liquiden todos los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del crédito en moneda;
 - transfiera dicho **activo** junto con todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del crédito, en los términos del inciso b) del párrafo 257; o
 - acuerde una refinanciación con las características descritas en el párrafo 258.
257. Si una entidad transfiere créditos en moneda y:
- Conserva el riesgo de crédito:
 - no dará de baja en cuentas a los activos transferidos; y
 - contabilizará un **pasivo** como contrapartida de cualquier **activo** recibido.
 - Transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del crédito en moneda:
 - reconocerá cualquier **activo** recibido;
 - dará de baja al **activo** transferido; y
 - reconocerá cualquier resultado puesto en evidencia por esta transacción.
258. Si una entidad refinancia un crédito en moneda y el crédito después de la refinanciación es sustancialmente diferente respecto del crédito antes de la refinanciación:
- dará de baja al **activo** preexistente;
 - reconocerá un nuevo crédito, aplicando las normas sobre "*Medición inicial*" [ver los párrafos 241 a 243], contenidas en la presente sección;
 - reconocerá en el resultado del ejercicio de la refinanciación:
 - la diferencia entre los importes del crédito dado de baja y del nuevo crédito; y
 - cualquier costo incurrido en la refinanciación por la entidad.
259. La condición de "sustancialmente diferente" establecida en el párrafo anterior se cumple si:
- el valor descontado de los flujos de efectivo posteriores a la refinanciación, utilizando la misma tasa empleada para medir el crédito original, difiere en, por lo menos, un 10% respecto del valor contable del crédito refinanciado en la fecha de la refinanciación; o
 - existen otros elementos de carácter cualitativo que permitan deducir que tal cambio es sustancial (por ejemplo, la constitución de nuevas garantías o la incorporación de cláusulas de cumplimiento contingente para el deudor).

260. Si la refinanciación no da lugar a la baja en cuentas del crédito original se considera que solo existe un cambio en la estimación de los cobros futuros. Para reflejar el cambio indicado, la entidad:
- recalculará el valor contable como el valor actual de los nuevos flujos de efectivo descontados a la tasa de interés efectiva del crédito original;
 - reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio de la refinanciación la diferencia entre el importe resultante de a) y el valor contable previo a la modificación; y
 - ajustará el importe del crédito adicionando cualquier costo incurrido en la refinanciación, y lo amortizará a lo largo de la duración del nuevo crédito.
261. Cuando se trate de una entidad que es pequeña o mediana podrá seguir el siguiente procedimiento en reemplazo del indicado en el párrafo anterior, en la fecha de la refinanciación:
- mantendrá el valor contable del crédito, ajustado por los costos incurridos por la entidad a causa de la refinanciación; y
 - modificará la tasa de interés de forma prospectiva, sin que dé lugar al reconocimiento de ningún resultado inmediato por la refinanciación.

Presentación en los estados contables

262. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará separados del resto de los activos y distinguiendo, de corresponder, entre activos corrientes y no corrientes:
- las cuentas por cobrar a clientes, junto con los derechos a facturar a clientes;
 - los créditos impositivos distintos a los que surgen de aplicar el método del impuesto diferido, que se presentarán de acuerdo con las definiciones de la sección “Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias diferido” [ver los párrafos 578 a 599]; y
 - los créditos con los propietarios y otras **partes relacionadas**; y
 - los otros créditos en moneda.
263. En el estado de resultados, una entidad presentará por separado las **pérdidas por desvalorización** y las reversiones de dichas pérdidas (gastos por incobrables y similares).
264. Los demás resultados relacionados se presentarán de conformidad con la definido en la sección “Cuestiones referidas al estado de resultados” [ver los párrafos 628 a 639].

Revelación en notas

265. Una entidad describirá:
- las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de créditos en moneda; y

- b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes.
266. Una entidad revelará información sobre la composición de los créditos que permita evaluar el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, incluyendo:
- a) su naturaleza e instrumentación jurídica;
 - b) los importes de las cuentas a cobrar en moneda extranjera, si las hubiere, y los tipos de cambio vigentes a la fecha de cierre;
 - c) los importes, en función de los plazos de vencimiento de las cuotas pactadas, distinguiendo entre:
 - (i) plazo vencido;
 - (ii) sin plazo establecido;
 - (iii) con vencimiento en cada uno de los trimestres del ejercicio subsiguiente; y
 - (iv) con vencimiento en cada uno de los ejercicios posteriores al subsiguiente.
 - d) las tasas de interés, explícitas o implícitas, por categoría de crédito (pudiendo informar el promedio por categoría en el caso de existir más de una tasa);
 - e) las pautas de actualización, si las hubiere;
 - f) los saldos con garantías que disminuyan el riesgo de la entidad;
 - g) los saldos con entidades sobre las cuales ejerce (o que ejercen sobre la entidad) control, control conjunto o influencia significativa; y
 - h) las **pérdidas por desvalorización** (o las reversiones de dichas pérdidas) reconocidas y acumuladas.
267. Una entidad pequeña o una entidad mediana podrá no revelar la información requerida por los incisos c) y d) del párrafo anterior.
268. Una entidad clasificará los otros créditos en moneda en función de su naturaleza (por ejemplo, créditos por venta de bienes de uso, créditos por venta de propiedades de inversión, etc.).

Otras normas aplicables

269. Para el tratamiento contable de los componentes de créditos una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, las referidas a:
- a) *“Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110].*
 - b) *“Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].*
 - c) *“Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].*
 - d) *“Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].*

- e) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].

CRÉDITOS EN ESPECIE

Definiciones

270. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Créditos en especie: Son activos representativos de derechos que una entidad posee contra terceros para obtener bienes o servicios distintos del efectivo o de las inversiones financieras, tal como se las define en la sección “Inversiones financieras” [ver los párrafos 212 a 235] (por ejemplo, derechos para obtener bienes de cambio; bienes de uso; intangibles; propiedades de inversión; para recibir servicios que fueron pagados por anticipado; etc.).

Este rubro incluye derechos a obtener:

- a) bienes distintos del efectivo o de las inversiones financieras;
- b) servicios.

Reconocimiento

271. Una entidad reconocerá un crédito en especie cuando se cumpla la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 270.
272. A efectos de dar cumplimiento a lo requerido en el párrafo anterior, una entidad aplicará, en todo lo que resulte pertinente, lo dispuesto en el apartado correspondiente de la sección “Créditos en moneda” para el reconocimiento de créditos en especie representativos de:
- a) Cuentas a cobrar a clientes [ver el párrafo 237];
 - b) Derechos de facturar a clientes [ver el párrafo 238]; y
 - c) Otros créditos [ver el párrafo 239].
 - d) Derechos de reembolso [ver el párrafo 239].

Medición inicial

273. Una entidad medirá inicialmente los derechos a recibir bienes o servicios:
- a) Por las sumas de efectivo entregadas, cuando el derecho se origine en un anticipo parcial o total procedente de operaciones distintas de las indicadas en el inciso siguiente.
 - b) De forma consistente con lo establecido en el apartado “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204], cuando el derecho se origine en la entrega de un bien o la prestación de un servicio.

Medición posterior

274. En la **fecha de los estados contables**, una entidad medirá los créditos en especie:
- a) Cuando la entidad sea una entidad pequeña o mediana, que recibirá un **activo** que medirá sobre la base de la documentación de respaldo, según lo establecido en el párrafo 204, por el valor contable del **activo** entregado.
 - b) En los restantes casos:
 - (i) por las sumas de efectivo entregadas; o
 - (ii) aplicando las reglas de medición correspondientes a los bienes o servicios a recibir, cuando no hubiera entregado efectivo.

Comparación con el valor recuperable

275. Una entidad evaluará, a la **fecha de los estados contables**, si existen indicios de desvalorización de los créditos en especie.
276. A los fines de determinar la necesidad de comparar la medición contable de los créditos con su **valor recuperable**, una entidad considerará, entre otros, los siguientes indicios de deterioro:
- a) Dificultades financieras significativas del deudor.
 - b) Incumplimientos o infracciones de los acuerdos o contratos celebrados.
 - c) Probabilidad de que el deudor inicie un proceso concursal o quiebre.
 - d) Cambios adversos en el entorno económico, tecnológico o legal.
 - e) Probabilidad de compensar los créditos con obligaciones futuras.
277. Una entidad medirá las **pérdidas por desvalorización** de créditos en especie, como la diferencia entre los siguientes importes, siempre que el indicado en a) resulte mayor que el indicado en b):
- a) la medición contable del **activo**; y
 - b) el **valor razonable** de los bienes o servicios a recibir.
278. Una entidad revertirá **pérdidas por desvalorización** reconocidas en períodos anteriores solo cuando, con posterioridad a la fecha de su contabilización, se incremente el **valor recuperable** estimado. En tal caso, aumentará la medición contable de los créditos involucrados por un importe que sea el menor entre:
- a) la medición contable que el crédito habría tenido si nunca se hubiese reconocido una **pérdida por desvalorización**; y
 - b) su nuevo **valor recuperable**.

Baja en cuentas

279. Una entidad dará de baja un crédito en especie:

- a) distintos de los derechos a facturar a clientes, cuando expiren sus derechos o reciba los bienes o servicios comprometidos por la contraparte
- b) que sea un derecho a facturar a clientes, cuando ocurra lo indicado en el inciso a) inmediato anterior, o se emita factura o documento similar, lo que ocurra antes.

Presentación en los estados contables

280. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará los créditos en especie distinguiendo, de corresponder, entre activos corrientes y activos no corrientes:
- a) dentro de “*bienes de cambio*”, “*bienes de uso*”, “*activos intangibles*” o “*propiedades de inversión*” si representa un derecho a recibir tales bienes; o
 - b) como un rubro separado, en los demás casos.
281. En el estado de resultados, una entidad presentará por separado las **pérdidas por desvalorización** y las reversiones de dichas pérdidas (gastos por incobrables y similares).
282. Los demás resultados relacionados se presentarán de conformidad con la definido en la sección “*Cuestiones referidas al estado de resultados*” [ver los párrafos 628 a 639].

Revelación en notas

283. Una entidad describirá:
- a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de créditos en especie; y
 - b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes.
284. Una entidad revelará información sobre la composición de los créditos que permita evaluar el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, incluyendo:
- a) su naturaleza e instrumentación jurídica;
 - b) los saldos con garantías que disminuyan el riesgo de la entidad;
 - c) los saldos con entidades sobre las cuales ejerce (o que ejercen sobre la entidad) control, control conjunto o influencia significativa y
 - d) las **pérdidas por desvalorización** (o las reversiones de dichas pérdidas) reconocidas y acumuladas.
285. Una entidad clasificará los otros créditos en función de su naturaleza (por ejemplo, anticipos a proveedores no clasificables como bienes de cambio ni bienes de uso, seguros pagados por anticipado, etc.).

Otras normas aplicables

286. Para el tratamiento contable de los **créditos en especie**, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, las referidas a:

- a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]
- b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
- c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
- d) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].

BIENES DE CAMBIO Y COSTO DE LOS BIENES VENDIDOS (O DE LOS SERVICIOS PRESTADOS)

Definición

287. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Bienes de cambio: Son los activos destinados a la venta en el curso habitual de la **actividad ordinaria** de la entidad, que se encuentran en proceso de producción o construcción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción o construcción de los bienes o servicios que se destinan a la venta.

Este rubro:

- a) Incluye a:
 - (i) los bienes de cambio de naturaleza intangibles destinados a la venta en el curso habitual de la **actividad ordinaria**;
 - (ii) los anticipos a proveedores por las compras de bienes de cambio; y
- b) excluye a:
 - (i) las inversiones financieras; y
 - (ii) los activos biológicos.

Reconocimiento

288. Una entidad reconocerá un elemento como bien de cambio cuando:

- a) cumpla con la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 287;
- b) su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y

- c) su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte **probable**.

289. Una entidad reconocerá como **gasto** el costo de los bienes vendidos o servicios prestados, en el ejercicio correspondiente a la venta o prestación.

Medición inicial

290. Una entidad medirá sus bienes de cambio mediante alguno de los siguientes criterios:

- a) Bienes adquiridos: sobre la base de su **costo de adquisición**, determinado según lo establecido en el apartado "Medición de costos de adquisición" [ver los párrafos 103 a 104].
- b) Bienes producidos o construidos: en función del **costo de producción** o del **costo construcción**, determinado según lo establecido en el apartado "Medición del costo de producción o del costo de construcción" [ver los párrafos 104 a 110].
- c) Bienes de cambio recibidos mediante aportes o donaciones: de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204.
- d) Bienes de cambio recibidos mediante trueques o canjes: de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del párrafo 204.

Medición posterior

Caso general

291. Una entidad medirá los bienes de cambio adquiridos, o recibidos mediante aportes, donaciones, trueques o canjes, de acuerdo con alguno de los criterios siguientes:

- a) **costo de adquisición** que resulte consistente con las técnicas referidas en el inciso a) del párrafo 301;
- b) **costo de reposición**; o
- c) costo de la última compra.

292. Una entidad utilizará el mismo criterio para todos los bienes de cambio comprendidos en el párrafo 291, excepto que existan razones fundadas que justifiquen el uso de distintos criterios. En este caso, la entidad informará en notas tal hecho y las razones que justifican el uso de criterios de medición distintos para los bienes de cambio comprendidos en el párrafo anterior.

293. Una entidad medirá los bienes de cambio producidos o construidos o que se encuentran en proceso de producción o construcción, mediante alguno de los criterios siguientes:

- a) **costo de producción o costo de construcción**; o
- b) **costo de reproducción y/o reconstrucción**.

294. Una entidad utilizará el mismo criterio para todos los bienes de cambio comprendidos en el párrafo 293, excepto que existan razones fundadas que justifiquen el uso de distintos criterios. En este caso, la entidad informará en notas tal hecho y las razones

que justifican el uso de criterios de medición distintos para los bienes de cambio comprendidos en el párrafo anterior.

Caso particular

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

Las Resoluciones Técnicas N° 17 y N° 41 establecían como “casos particulares” de medición posteriores de partidas comprendidas en el rubro “*bienes de cambio*”, siempre que se hubieran satisfecho ciertas condiciones, a las siguientes:

- a) Valor neto de realización, para los bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y de la ganancia.
- b) Valor neto de realización proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, para bienes de cambio en producción o construcción mediante un proceso prolongado (excepto activos biológicos) siempre que cumplan determinadas conclusiones.

Durante el desarrollo de la presente Resolución Técnica, CENCyA concluyó que la aplicación de estos criterios genera información contraria a la intuición, dado que:

- a) No existen argumentos de peso para sostener que el hecho de que la entidad haya recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y de la ganancia debe cambiar la base de medición de los bienes de cambio.
- b) Clasificar como bienes de cambio ciertos elementos que no siempre cumplen con la definición de “bienes de cambio”, y que proceden de un proceso prolongado de producción o construcción utilizando al valor neto de realización proporcionado al grado de avance no permite representar la verdadera naturaleza de la operación (naturaleza transaccional), dado que el resultado da cuenta de una entidad que “gana por la mera tenencia” en lugar de una entidad que genera ingresos por ventas a los cuales se les asocian costos para obtener tales ingresos.

Esto no significa, bajo ningún aspecto, que los ingresos no puedan medirse en estos casos considerando el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, sino que deben modificarse las contrapartidas.

Ejemplo:

Una entidad acuerda con un cliente la construcción de cierto activo en un terreno propiedad del cliente. El plazo de construcción se estimó en 2 años.

La entidad, que ha recibido anticipos que fijan precio (20% del precio total del acuerdo) tiene la capacidad financiera para finalizar la obra, y existe certidumbre respecto de la concreción de la ganancia.

Los importes involucrados en el contrato son los siguientes:

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

	Año 1	Año 2	Acumulado
Costos incurridos:	150	250	400
Grado de avance:	37,5%	62,5%	100%
Precio total		700	

Solución aplicando los requerimientos de la RT N° 17 / RT N° 41

	Año 1	Año 2 (antes del "cierre de obra")	Año 2 (después del "cierre de obra")	Acumulado
Bienes de cambio (1)	262,5	700	-	-
Resultado por medición a VNR (2)	112,5	187,5	n/a	300
Ingresos por ventas	-	-	n/a	700
Costo de ventas	-	-	n/a	(700)
<u>Ganancia neta (3)</u>	<u>112,5</u>	<u>187,5</u>	<u>n/a</u>	<u>300</u>

Solución aplicando los requerimientos de la presente Resolución Técnica

	Año 1	Año 2 (antes del "cierre de obra")	Año 2 (después del "cierre de obra")	Acumulado
Bienes de cambio (1)	n/c	n/c	n/c	n/c
Derechos de facturar a clientes (4)	262,5	700	-	-
Resultado por medición a VNR (2)	n/c	n/c	n/c	n/c
Ingresos por ventas	262,5	437,5	n/a	700
Costo de ventas	(150)	(250)	n/a	(400)
<u>Ganancia neta (3)</u>	<u>112,5</u>	<u>187,5</u>	<u>n/a</u>	<u>300</u>

1. **Año 1:** $\$700 \times 37,5\% = \$262,5$. **Año 2:** $\$700 \times 100\% = \700
2. **Año 1:** $\$262,5 - \$150 = \$112,5$ **Año 2:** $\$700 - (\$262,5 + \$250) = \$187,5$
3. **Sumatoria de los resultados.**
4. Partida tratada en el apartado "*Créditos en moneda*" [ver los párrafos 236 a 269].

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

n/a: no aplica; n/c: no corresponde.

Como se puede observar, en ambos casos, la ganancia neta por el servicio de construcción es la misma cada año, al igual que la acumulada, son iguales. No obstante, el modo de contabilizar requerido por la presente Resolución Técnica genera información que es una mejor aproximación a la realidad transaccional de la entidad.

295. Una entidad medirá al **valor neto de realización** los bienes de cambio fungibles, con **mercado activo** y comercializables sin esfuerzo significativo.

Comparación con el valor recuperable

296. A la **fecha de los estados contables**, una entidad comparará la medición contable de los bienes de cambio con su **valor neto de realización**, considerando su forma de utilización o comercialización. Por ejemplo:
- a) Venta individual bien por bien.
 - b) Bienes que se combinan para la producción de un nuevo bien.
 - c) Venta a granel.
 - d) Agrupación de productos complementarios en una única oferta.
 - e) Venta de algunos productos por debajo de su costo para generar la venta de otros productos.
297. A los fines indicados en el párrafo anterior, una entidad realizará la comparación:
- a) partida por partida; o
 - b) si lo anterior fuera **impracticable**, agrupando partidas relacionadas con una línea de productos cuyos componentes tengan propósito o uso similar y se produzcan y/o comercialicen en la misma zona geográfica.
298. Una entidad no reconocerá **pérdidas por desvalorización**:
- a) De artículos que se venden junto con otros productos si el **valor recuperable** del conjunto de bienes que se agrupan o complementan es superior a la medición contable de todos ellos.
 - b) De materias primas y productos en proceso, si se estiman recuperables mediante la realización de los productos terminados de los cuales formarán parte.
299. Una entidad reconocerá tanto las **pérdidas por desvalorización** como su reversión imputando al resultado del período las diferencias entre la medición contable y **valor recuperable**.
300. Una entidad revertirá **pérdidas por desvalorización** reconocidas en períodos anteriores solo cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, se modifiquen las estimaciones efectuadas para determinar el **valor recuperable**. En tal caso, aumentará la medición contable de los bienes de cambio correspondientes por el menor de los siguientes importes:

- a) la medición contable que el bien de cambio o grupo de bienes de cambio habría tenido si nunca se hubiese reconocido una **pérdida por desvalorización**; y
- b) su nuevo **valor recuperable**.

Costo de bienes vendidos o servicios prestados

301. Una entidad podrá determinar el costo de bienes vendidos o servicios prestados, cuya medición posterior se basa en el **costo de adquisición, producción o construcción**, mediante alguna de las siguientes alternativas:
- a) costo correspondiente al momento del reconocimiento (menos las **pérdidas por desvalorización** contabilizadas), determinado mediante algunas de las siguientes técnicas:
 - (i) primero entrado, primero salido;
 - (ii) identificación específica; o
 - (iii) costo promedio ponderado; o
 - b) en forma simplificada, mediante **diferencias de inventario**.
302. Una entidad podrá determinar el costo de los bienes vendidos o servicios prestados, cuya medición posterior se basa en el **costo de reposición, o costo de reproducción y/o reconstrucción**, mediante alguna de las siguientes alternativas:
- a) **costo corriente en el momento de la venta** de los bienes vendidos o servicios prestados; o
 - b) en forma simplificada, mediante:
 - (i) **diferencias de inventario**; o
 - (ii) costo estimado multiplicando el importe de las ventas por un porcentaje calculado sobre bases confiables en función del margen bruto.
303. Una entidad podrá determinar el costo de los bienes vendidos o servicios prestados, cuya medición posterior se basa en el costo de la última compra, establecido por el inciso c) del párrafo 291, considerando:
- a) lo establecido en los párrafos 301 y 302; y
 - b) sus **políticas contables** referidas a bienes de cambio.
304. Al seleccionar sus **políticas contables**, una entidad considerará preferibles aquellos criterios que determinan el costo de bienes vendidos o servicios prestados en función de bases que resulten consistentes con las utilizadas para la medición posterior de bienes de cambio. Por ejemplo, son criterios preferibles para calcular el costo de los bienes vendidos o servicios prestados:
- a) **Costo de adquisición, costo producción y/o construcción** determinado en el momento del reconocimiento (menos **pérdidas por desvalorización** reconocidas), si la medición de los bienes de cambio se realiza sobre la base del **costo de adquisición, producción o construcción**.

- b) **Costo corriente en el momento de la venta**, si la medición de los bienes de cambio se efectúa sobre la base del **costo de reposición**, o al **costo de reproducción y/o reconstrucción**.
305. Una entidad determinará el costo de los bienes vendidos, cuya medición posterior se basa en el **valor neto de realización**, mediante dicho criterio.

Resultados de tenencia y por cambios en el valor neto de realización

306. Una entidad que mide sus bienes de cambio a **costo de reposición** o a **costo de reproducción y/o reconstrucción**:
- a) No determinará resultados de tenencia cuando calcule el costo de bienes vendidos o servicios prestados por **diferencias de inventario**.
 - b) Determinará resultados de tenencia tanto de los bienes en existencia al cierre del período como de los bienes vendidos cuando mida el costo de bienes vendidos o servicios prestados en función del **costo corriente en el momento de la venta**.
307. Una entidad que mide sus bienes de cambio al **valor neto de realización** determinará el resultado de los cambios en dicho valor tanto en el momento de la medición como de la venta.

Presentación en los estados contables

308. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará los bienes de cambio separados del resto de los activos y distinguiendo, de corresponder, entre activos corrientes y activos no corrientes.
309. En el estado de resultados, una entidad presentará por separado:
- a) el costo de los bienes vendidos o servicios prestados a continuación de los ingresos por ventas, con el fin de exponer el resultado bruto;
 - b) los resultados por cambios en el **valor neto de realización**, distintos de los referidos en el inciso d) siguiente, de este párrafo.
 - c) los resultados de tenencia;
 - d) las **pérdidas por desvalorización** y las reversiones de dichas pérdidas y
 - e) las pérdidas derivadas de improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores y de la ociosidad por operar debajo del nivel de actividad normal dentro de otros gastos.

Revelación en notas

Revelaciones sobre los bienes de cambio

310. Una entidad revelará en notas:
- a) la **política contable** seleccionada para cada clase de bienes de cambio;

- b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes;
- c) los componentes principales del rubro bienes de cambio, considerando la naturaleza de cada uno de sus componentes (por ejemplo, materias primas, productos en proceso, productos terminados, mercaderías de reventa, bienes de cambio de naturaleza intangible destinados a la venta en el curso habitual de la **actividad ordinaria**, productos en tránsito, anticipos a proveedores de bienes de cambio); y
- d) las pérdidas (o reversión de pérdidas) por desvalorización reconocidas durante el período, explicando sus causas principales.

Revelaciones sobre el costo de los bienes vendidos o servicios prestados

311. Una entidad revelará en notas:

- a) el método utilizado para calcular del costo de los bienes vendidos o servicios prestados;
- b) el hecho de que el costo de los bienes vendidos o servicios prestados incluye mermas, faltantes y resultados de tenencia, si las bases utilizadas para medir los activos no son consistentes con las empleadas para determinar dicho costo (por ejemplo, porque este último se calculó por **diferencias de inventario**);
- c) la medición de las partidas que inciden en el costo de los bienes vendidos o servicios prestados, distinguiendo:
 - (i) la existencia inicial de cada componente;
 - (ii) los costos de adquisición, producción o construcción, clasificados según la naturaleza de las partidas;
 - (iii) otras incorporaciones netas;
 - (iv) los resultados de tenencia reconocidos, en el caso de activos que se miden a valores corrientes;
 - (v) las transferencias por reclasificación; y
 - (vi) la existencia final de cada componente.

Otras normas aplicables

312. Para el tratamiento contable de los componentes de bienes de cambio una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:

- a) *“Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]*
- b) *“Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].*
- c) *“Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].*

- d) *“Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].*
- e) *“Baja en cuentas” [ver los párrafos 46 a 48].*
- f) *“Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].*

BIENES DE USO Y DEPRECIACIONES

Definiciones

313. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición.

Bienes de uso: Son activos tangibles:

- a) destinados a ser utilizados en la **actividad ordinaria** de la entidad y no a la venta habitual (producción y suministro de bienes y servicios, o para funciones relacionadas con la administración de la entidad); y
- b) que se espera utilizar durante más de un período.

Este rubro incluye a:

- a) los bienes de uso en proceso de producción, construcción, tránsito o montaje;
- b) los anticipos a proveedores por compra de estos bienes;
- c) las **plantas productoras**; y
- d) los bienes, distintos a propiedades de inversión, afectados a locación o arrendamiento.

Este rubro excluye a:

- a) los inmuebles que cumplen la definición de *“Propiedades de inversión” [ver el párrafo 359];*
- b) los bienes de uso clasificados como *“Activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo activos retirados de servicio)” [ver el párrafo 416];*
- c) los **activos biológicos** distintos de las **plantas productoras**; y
- d) los activos de naturaleza similar, pero expresamente incluidos en otra sección o apartado de esta Resolución Técnica, o en **otras normas contables**.

Reconocimiento

314. Una entidad reconocerá un elemento como bien de uso cuando:

- a) cumpla con la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 313;
- b) su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y

- c) su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte **probable**.

Medición inicial

315. Una entidad medirá, en el momento del reconocimiento, los bienes de uso de acuerdo con los criterios indicados a continuación:

- a) Bienes de uso adquiridos: sobre la base de su **costo de adquisición**, determinado según lo establecido en el apartado "Medición de costos de adquisición" [ver los párrafos 103 a 104].
- b) Bienes de uso producidos o construidos: en función del **costo de producción o costo de construcción**, determinado según lo establecido en el apartado "Medición del costo de producción o del costo de construcción" [ver los párrafos 104 a 110].
- c) Bienes de uso recibidos mediante aportes o donaciones: de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204.
- d) Bienes de uso recibidos mediante trueques o canjes: de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del párrafo 204.
- e) **Plantas productoras**: al **costo de adquisición o costo de implantación**, según corresponda.

316. A la medición realizada según lo establecido en el párrafo anterior, una entidad:

- a) sumará la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento y de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta; y
- b) estimará la obligación en la que incurre, debido a la adquisición del elemento o su utilización con propósitos distintos al de producción de bienes de cambio durante tal período, de conformidad con lo establecido en la sección "Previsiones y otros pasivos contingentes", en los párrafos 489 a 492.

Tratamiento de los desembolsos subsiguientes

317. Con posterioridad a su puesta en marcha, una entidad sumará al costo los desembolsos subsiguientes, siempre que:

- a) Constituyan una mejora e incrementen la capacidad del **activo** para generar flujos de efectivo futuros; por ejemplo, debido a:
 - (i) una extensión de la vida útil estimada (originalmente) del **activo**;
 - (ii) un aumento en su capacidad de servicio;
 - (iii) una mejora en la calidad de la producción; o
 - (iv) una reducción en los costos de operación.
- b) Se originen en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que solo permitan recuperar la capacidad de servicio del **activo** para lograr su uso continuo. A este respecto, una entidad evaluará si:

- (i) una medición confiable indica que toda la erogación o parte de ella es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento de uno o más componentes del activo identificados por la entidad;
- (ii) la depreciación inmediatamente anterior de dichos componentes no fue calculada en función de la vida útil del activo del cual forman parte, sino de su propio desgaste o agotamiento y a efectos de reflejar el consumo de su capacidad para generar beneficios que se restablece con las mencionadas tareas de mantenimiento; y
- (iii) es probable que, como consecuencia de la erogación, fluyan hacia la entidad los beneficios económicos futuros.

318. Una entidad imputará las demás erogaciones como **gasto** del período.

Medición posterior

319. Una entidad optará por medir contablemente los bienes de uso de acuerdo con el *“Modelo de costo” [ver el párrafo 321]* o el *“Modelo de revaluación” [ver los párrafos 322 a 338]*.
320. Una entidad aplicará el mismo modelo al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad (clase). Los siguientes son ejemplos de clase de bienes de uso:
- a) Terrenos.
 - b) Edificios.
 - c) Maquinarias.
 - d) Instalaciones.
 - e) Equipos de oficina.
 - f) Muebles y útiles.
 - g) Rodados.
 - h) Aeronaves.
 - i) Embarcaciones.
 - j) **Plantas productoras.**

Modelo de costo

321. Cuando una entidad utilice el modelo de costo, medirá sus bienes de uso al **costo original** menos la depreciación acumulada y menos las **pérdidas por desvalorización** acumuladas.

Modelo de revaluación

Descripción general del modelo de revaluación

322. Cuando utilice el modelo de revaluación, una entidad:
- a) medirá un elemento de bienes de uso por su valor revaluado, que es su **valor razonable**, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las **pérdidas por desvalorización**;
 - b) tendrá en cuenta las guías para determinar el **valor razonable** proporcionadas en el apartado "Medición del valor razonable" [ver los párrafos 117 a 122];
 - c) hará las revaluaciones con suficiente regularidad, para asegurar que la medición del **activo** no difiera significativamente de la que podría determinarse aplicando el modelo de revaluación a la fecha de cierre; y
 - d) revalorará todos los elementos que pertenezca a la misma clase de activos.
323. Una entidad imputará la contrapartida de un aumento en la medición de un bien medido según el modelo de revaluación:
- a) cuando no reconoció pérdidas por disminución del **valor razonable** en los resultados de ejercicios previos (incluyendo **pérdidas por desvalorización** reconocidas de acuerdo con los párrafos 145 a 175), al **saldo por revaluación** (que es parte de los **resultados diferidos**); y
 - b) cuando reconoció pérdidas por disminución del **valor razonable** en los resultados de ejercicios previos (incluyendo **pérdidas por desvalorización** reconocidas de acuerdo con los párrafos 145 a 175):
 - (i) al resultado del ejercicio por un importe equivalente -como máximo- al de las pérdidas previamente reconocidas (menos la depreciación adicional que hubiese contabilizado sin dicha desvalorización); y
 - (ii) al **saldo por revaluación** por el exceso entre el mayor valor y la reversión referida en el inciso anterior.
324. Una entidad imputará una disminución en la medición de un bien medido según el modelo de revaluación, incluyendo sus **pérdidas por desvalorización**:
- a) En la medida en que no existiera en el **patrimonio neto** un **saldo por revaluación** vinculado con ese **activo**, al resultado del período.
 - b) Cuando existiera en el **patrimonio neto** un **saldo por revaluación** vinculado con ese **activo**:
 - (i) como una disminución del **saldo por revaluación**, por el menor entre:
 1. el **saldo por revaluación** propiamente dicho; y
 2. el monto de la revaluación neto de las depreciaciones acumuladas, contenido en la medición del activo revaluado.
 - (ii) como un resultado negativo del ejercicio, si existiere un remanente luego de la imputación referida en el inciso anterior.
325. A efectos de contabilizar la contrapartida (**saldo por revaluación** o resultados) de la disminución de la medición contable del activo, tanto en el primer ejercicio de aplicación

del modelo como en los posteriores, una entidad efectuará las comparaciones entre el importe revaluado y el importe en libros del **activo** a la fecha de la revaluación.

Tratamiento de la depreciación acumulada

326. Cuando revalúe un elemento integrante de bienes de uso, una entidad tratará la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación de cualquiera de las siguientes maneras:
- a) la volverá a calcular en forma proporcional a la revaluación que se practique sobre la medición original del bien, de manera que su valor residual después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o
 - b) la eliminará contra la medición original del **activo**, de manera que la medición neta resultante sea equivalente al importe revaluado.

Tratamiento del saldo por revaluación

327. Una entidad podrá transferir directamente a resultados no asignados el **saldo por revaluación** incluido en el **patrimonio neto**:
- a) a medida que se consume el elemento (en cuyo caso el importe a transferir será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del **activo** y la depreciación que se hubiera computado en función de su **costo original**);
 - b) cuando se produce su baja, retiro, venta o disposición por otro motivo; o
 - c) en cualquier momento posterior.
328. Cuando una entidad esté alcanzada por lo establecido en el párrafo 323, para aplicar los requerimientos indicados en el párrafo anterior tendrá en cuenta lo siguiente:
- a) el **saldo por revaluación** se incrementará por disminución de un **pasivo** por desmantelamiento y restauración relacionado con el **activo** revaluado, salvo que deba reconocerlo en el resultado del ejercicio por tratarse de la reversión de un déficit de revaluación en el **activo** que previamente reconoció en resultados; y
 - b) el **saldo por revaluación** se reducirá por un incremento en un **pasivo** por desmantelamiento y restauración relacionado con el **activo** revaluado.
329. Una entidad no expondrá nunca en el resultado del ejercicio las transferencias desde el **saldo por revaluación** a los resultados no asignados.
330. Una entidad tratará un cambio entre las alternativas de mantener o transferir el **saldo por revaluación** como una modificación de **política contable** y, por lo tanto, aplicará lo dispuesto en el apartado "*Cambios en las políticas contables*" [ver los párrafos 84 a 89].
331. Una entidad no distribuirá ni capitalizará el **saldo por revaluación** mientras permanezca como tal. Incluso si la totalidad o una parte de dicho saldo se relacionara con activos consumidos o dados de baja, solo podrá distribuirlo o capitalizarlo a partir del momento en que decida transferirlo a resultados no asignados.

332. El **saldo por revaluación** representará, como mínimo, el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento revaluado, neto del pasivo por impuesto diferido determinado según lo establecido en la sección *“Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias” [ver los párrafos 334 a 336]* (excepto que se trate de una entidad pequeña que opte por la **política contable** del párrafo 572).
333. Una entidad calculará la porción del **saldo por revaluación** contenida en el valor residual de uno o más bienes revaluados para disminuirlo, cuando corresponda.

Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias

334. Una entidad contabilizará y expondrá los efectos de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias, derivadas de las diferencias entre la medición contable y la base impositiva de los bienes revaluados de acuerdo con la sección *“Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias diferido” [ver los párrafos 578 a 599]*.
335. Una entidad imputará:
- contra el **saldo por revaluación**, el aumento en el pasivo por impuestos diferidos generado por cada revaluación; y
 - como resultado del ejercicio, la reducción del pasivo por impuestos diferidos producido por la reversión de la diferencia temporaria que lo generó.
336. Cuando opte por el criterio de transferir el **saldo por revaluación** a resultados no asignados, según establece la sección *“Tratamiento del saldo por revaluación” [ver los párrafos 327 a 333]*, una entidad efectuará tales transferencias netas del correspondiente impuesto diferido.

Requisitos para contabilizar las revaluaciones

337. Una entidad deberá tener la aprobación de su respectivo órgano de administración para la contabilización de revaluaciones de bienes de uso.
338. El órgano de administración de la entidad aprobará los **estados contables** que incluyan bienes cuya medición se basa en el modelo de la revaluación, siempre que exista:
- documentación de respaldo apropiada para dicha medición;
 - una **política contable** escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, mediante la cual se describa el método o la técnica de valuación adoptada; y
 - mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha **política contable** fue aplicada en la preparación de los **estados contables**.

Depreciaciones

339. Una entidad reconocerá el cargo por depreciación:
- como **gasto** del período; o

- b) como parte del costo de un **activo**, cuando deba computarla dentro del **costo de producción**, del **costo de construcción** o del **costo de implantación** de un bien.
340. Una entidad comenzará a reconocer el cargo por depreciación a partir de la **puesta en marcha** del elemento de bien de uso.
341. En el caso de las **plantas productoras**, una entidad determinará la fecha de **puesta en marcha** como el momento en que el **activo** comience la etapa de producción de frutos con volúmenes y calidad comercial.
342. Para el cómputo de las depreciaciones, una entidad considerará, para cada bien:
- a) su medición contable;
 - b) su naturaleza;
 - c) su fecha de **puesta en marcha**, que es el momento a partir del cual deben computarse depreciaciones;
 - d) la existencia de evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, que deberá reconocer;
 - e) su capacidad de servicio, que estimará considerando, entre otros factores:
 - (i) el tipo de explotación en la cual se utiliza el bien;
 - (ii) la política de mantenimiento de la entidad; y
 - (iii) la posible obsolescencia del **activo** debida, por ejemplo, a cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos mediante su empleo;
 - f) la posibilidad de que algunas partes importantes del **activo** sufran un desgaste o agotamiento distinto al de los demás componentes;
 - g) el **valor neto de realización** que estima tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio;
 - h) la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal; y
 - i) los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías u otras razones.
343. Tras el reconocimiento de una **pérdida por desvalorización** o de una reversión de la pérdida de valor debido a la *“Comparación con el valor recuperable” [ver los párrafos 145 a 175]*, una entidad adecuará los cargos por depreciación para distribuir la nueva medición contable del activo (menos su **valor recuperable** final), de una forma sistemática a lo largo de la vida útil restante del bien.
344. Cuando haya incorporado un activo mediante un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección *“Arrendamientos” [ver los párrafos 532 a 557]* y la obtención de su propiedad por parte del arrendatario no esté razonablemente asegurada, una entidad depreciará totalmente dicho **activo** durante el menor de los siguientes plazos:
- a) el del contrato; o
 - b) el de su capacidad de servicio.

345. Si apareciesen nuevas estimaciones -debidamente fundadas- acerca de la capacidad de servicio de los bienes, de su **valor recuperable** final o de cualquier otro elemento considerado para el cálculo de las depreciaciones, una entidad adecuará las depreciaciones posteriores en función de las nuevas evidencias, a la fecha de exteriorización de tales elementos.

Comparación con el valor recuperable

346. A los fines indicados en este título, una entidad aplicará lo establecido en la sección *“Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable” [ver los párrafos 145 a 175].*

Compensación por la desvalorización

347. Las compensaciones procedentes de terceros por elementos de bienes de uso que hayan experimentado una desvalorización, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del período cuando tales compensaciones sean exigibles.

Presentación en los estados contables

348. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará el saldo de bienes de uso como un activo no corriente.
349. Excepto cuando esta Resolución Técnica u **otras normas contables** requieran y permitan algo diferente, una entidad presentará el cargo por depreciaciones dentro:
- a) del costo de los bienes vendidos o servicios prestados, cuando las depreciaciones forman parte del **costo de producción** o del **costo de construcción**; y
 - b) de los demás gastos (comerciales, administrativos, etc.), en los restantes casos.
350. Una entidad presentará las **pérdidas por desvalorización** y las reversiones de dichas pérdidas en el estado de resultados, bajo un título específico para tales conceptos.
351. Una entidad presentará los resultados surgidos de la baja en cuentas de estos activos, por su disposición, bajo el título otros ingresos y gastos en el estado de resultados, separado de los resultados provenientes de los **ingresos por actividades ordinarias**.

Revelación en notas

Revelaciones de carácter general

352. Una entidad revelará en notas:
- a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de bienes de uso; y
 - b) las bases y métodos utilizados para la determinación de las depreciaciones.
353. Una entidad revelará para cada clase de bienes de uso, separando valores originales de depreciaciones acumuladas, los siguientes importes:

- a) saldos iniciales;
- b) altas (adiciones);
- c) revaluaciones;
- d) bajas;
- e) depreciaciones;
- f) **pérdidas por desvalorización;**
- g) recuperación de **pérdidas por desvalorización;**
- h) transferencias por reclasificaciones;
- i) otros ajustes no considerados en los incisos anteriores de este párrafo, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, qué conceptos se incluyen en ella; y
- j) saldos finales.

354. Una entidad individualizará, dentro de cada clase de bienes de uso, los importes correspondientes a los incorporados mediante arrendamientos financieros.

355. Una entidad revelará los bienes de disponibilidad restringida individualizando:

- a) las causas (legales, contractuales o situaciones de hecho) que limitan su disponibilidad y las mediciones contables correspondientes; y
- b) los componentes que no podrán ser enajenados hasta tanto se cancelen determinados pasivos, indicándose su medición contable y la medición de los pasivos relacionados.

Revelaciones sobre depreciaciones

356. Una entidad presentará el importe de las depreciaciones del período, clasificándolas de acuerdo con la función asignada a los bienes que las originaron; por ejemplo:

- a) **costo de producción o costo de construcción;**
- b) gastos de administración; o
- c) gastos de comercialización.

Revelaciones sobre la aplicación del modelo de revaluación

357. Una entidad expondrá la siguiente información en el caso de optar por el modelo de revaluación:

- a) fechas en las cuales revaluó cada una de las clases de bienes de uso;
- b) indicación acerca de si la revaluación se practicó con personal propio o los servicios de un tasador o especialista en valuaciones, idóneo e independiente respecto de la entidad;

- c) detalle de los métodos e hipótesis significativas utilizadas en la estimación del **valor razonable** de los bienes revaluados;
- d) manifestación acerca de las bases utilizadas para determinar el **valor razonable** (precios observables en un **mercado activo**, transacciones de mercado recientes o técnicas de valuación);
- e) importe que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial para cada clase de bienes de uso revaluada, si no hubiese revaluado tales activos;
- f) movimientos del **saldo por revaluación** registrados durante el ejercicio, así como la afirmación de que su saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal;
- g) proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la **fecha de los estados contables**, cuando opte por no transferir el **saldo por revaluación** a los resultados no asignados en función al consumo o a la baja de los activos revaluados; y
- h) fecha de aprobación por organismos de control, cuando es requerida por regulaciones administrativas o legales.

Otras normas aplicables

358. Para el tratamiento contable de los componentes de bienes de uso una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, las referidas a:

- a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]
- b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
- c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
- d) “Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].
- e) “Baja en cuentas” [ver los párrafos 46 a 48].
- f) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
- g) “Arrendamientos” [ver los párrafos 532 a 557].

PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Definiciones

359. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición.

Propiedades de inversión: Son los inmuebles (terrenos y/o construcciones) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales de la entidad. Incluye también a los anticipos realizados para la compra de este tipo de bienes.

Reconocimiento

360. Una entidad reconocerá un elemento como propiedades de inversión cuando:
- cumpla con la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 359;
 - su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)** y
 - su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte **probable**.

Medición inicial

361. Una entidad medirá, en el momento del reconocimiento, las propiedades de inversión de acuerdo con los criterios indicados a continuación:
- Propiedades de inversión adquiridas: sobre la base de su **costo de adquisición**, determinado según lo establecido en "Medición de costos de adquisición" [ver los párrafos 103 a 104].
 - Propiedades de inversión producidas o construidas: en función del **costo de producción** o del **costo de construcción**, determinado según lo establecido en el apartado "Medición del costo de producción o del costo de construcción" [ver los párrafos 104 a 110].
 - Propiedades de inversión recibidas mediante aportes o donaciones: de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204.
 - Propiedades de inversión recibidas mediante trueques o canjes: de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del párrafo 204.

Medición posterior

362. Una entidad medirá sus propiedades de inversión de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:
- al costo menos su depreciación acumulada (modelo de costo); o
 - a su **valor razonable** (modelo de valor razonable).
363. Una entidad aplicará el criterio elegido uniformemente para todos los componentes del rubro.
364. Una entidad que aplique la **política contable** del inciso a), del párrafo 362, considerará los lineamientos descritos en el apartado "Modelo de costo" [ver el párrafos 321] de la

sección correspondiente a "Bienes de uso y depreciaciones" [ver los párrafos 313 a 358].

365. Una entidad que aplique la **política contable** del inciso b), del párrafo 362 (modelo de valor razonable), deberá:
- a) considerar los lineamientos descriptos en el apartado "Medición del valor razonable" [ver los párrafos 117 a 122];
 - b) reflejar, además de los supuestos que resultan de aplicar el inciso anterior, los ingresos de los arrendamientos actuales; y
 - c) imputar las diferencias de medición en el resultado del período.
366. Cuando utilice el modelo de valor razonable, una entidad:
- a) Aplicará la presunción refutable de que podrá medir, de forma fiable y continua, el **valor razonable** de una propiedad de inversión.
 - b) Excepcionalmente, podrá medir una propiedad de inversión de acuerdo con lo descripto en el apartado "Modelo de costo" [ver el párrafo 321] de la sección correspondiente a "Bienes de uso y depreciaciones", cuando se presenten las siguientes condiciones:
 - (i) adquiera por primera vez una propiedad de inversión, un inmueble existente previamente clasificado como "Bienes de cambio" o "Bienes de uso" se convierta en propiedad de inversión o se trate de una obra en construcción;
 - (ii) el mercado para propiedades similares está inactivo (porque existen pocas transacciones recientes, las cotizaciones no son actuales o los precios observados reflejan transacciones forzadas); y
 - (iii) no puede aplicar técnicas de valuación para obtener el **valor razonable** de acuerdo con lo establecido en el párrafo 120 (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados).

Depreciaciones

367. Una entidad que aplique la **política contable** del inciso a), del párrafo 362, reconocerá el cargo por depreciación de propiedades de inversión mediante los criterios establecidos en el apartado "Depreciaciones" [ver los párrafos 339 a 345] de la sección correspondiente a "Bienes de uso y depreciaciones" [ver los párrafos 313 a 358].

Comparación con el valor recuperable

368. A los fines indicados en este título, una entidad aplicará lo establecido en la sección "Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable" [ver los párrafos 145 a 175].

Compensación por la desvalorización

369. Las compensaciones procedentes de terceros por propiedades de inversión que experimentaron una desvalorización, se perdieron o abandonaron, se incluirán en el resultado del período cuando tales compensaciones sean exigibles.

Transferencias

370. Una entidad realizará transferencias a, o desde, propiedad de inversión cuando:
- el **activo** empiece a cumplir o deja de cumplir la definición de propiedades de inversión; y
 - existen evidencias de cambio de uso.
371. A los fines de evaluar la existencia de las evidencias indicadas en el inciso b) del párrafo anterior, una entidad podrá considerar lo siguiente:
- el comienzo de la ocupación o del desarrollo con intención de ocupación por parte de la misma entidad, en el caso de una transferencia desde propiedades de inversión a "bienes de uso";
 - el inicio de un desarrollo con intención de venta, en el caso de una transferencia desde propiedades de inversión a "bienes de cambio";
 - el fin de la ocupación por parte de la entidad, en el caso de la transferencia desde "bienes de uso" a propiedades de inversión; o
 - el inicio de una operación de arrendamiento operativo a un tercero, en el caso de una transferencia desde "bienes de cambio" a propiedades de inversión.
372. Una entidad no reclasificará un inmueble y, por lo tanto, lo mantendrá dentro de propiedades de inversión cuando decida:
- Su venta o disposición.
 - El reinicio de su desarrollo con el fin de para mantenerlo como propiedad de inversión en el futuro.
373. Cuando transfiera propiedades de inversión, contabilizadas según su **valor razonable**, a "bienes de uso" o a "bienes de cambio" cuya medición se basa en el costo, una entidad le asignará al **valor razonable** en la fecha de la transferencia el carácter de **costo atribuido**.
374. Cuando transfiera inmuebles clasificados como "bienes de uso" a propiedades de inversión que se contabilizarán por su **valor razonable**, una entidad:
- aplicará las normas referidas a "bienes de uso" hasta la fecha del cambio de destino; y
 - tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre la medición contable de la propiedad y su **valor razonable**, como una revaluación según lo dispuesto en los párrafos 322 a 338.
375. Cuando transfiera inmuebles desde "bienes de cambio" a propiedades de inversión que se contabilizarán por su **valor razonable**, una entidad:

- a) reconocerá en el resultado del período cualquier diferencia entre el **valor razonable** de la propiedad y su medición contable a la fecha del cambio de destino; y
 - b) contabilizará la transferencia de modo consistente con el tratamiento de una venta de bienes de cambio.
376. Cuando termine la construcción o desarrollo de una propiedad de inversión construida por la propia entidad, que vaya a ser contabilizada por su **valor razonable**, una entidad reconocerá en el resultado del período cualquier diferencia entre el **valor razonable** de la propiedad a esa fecha y su medición contable anterior.

Presentación en los estados contables

377. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará el saldo de propiedades de inversión como un activo no corriente.
378. En el estado de resultados, una entidad presentará las locaciones o arrendamientos devengados como:
- a) **ingresos de actividades ordinarias** cuando provengan de la actividad principal; y
 - b) otros ingresos y egresos cuando constituyan una actividad secundaria.
379. Una entidad que mida sus propiedades de inversión de acuerdo con el *“Modelo de costo”* [ver los párrafos 321 y 364] presentará el cargo por depreciaciones:
- a) dentro del costo de los servicios prestados, cuando las depreciaciones forman parte del costo de la actividad principal; o
 - b) como parte de otros ingresos y egresos no operativos, cuando las depreciaciones no forman parte del costo de la actividad principal.
380. En el estado de resultados, una entidad presentará las **pérdidas por desvalorización** y las reversiones de dichas pérdidas bajo un título específico para tales conceptos.
381. En el estado de resultados, una entidad presentará las ganancias o pérdidas procedentes de cambios en el **valor razonable** como una partida separada.

Revelación en notas

Revelaciones de carácter general

382. Una entidad revelará en notas:
- a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados a las propiedades de inversión; y
 - b) cuando aplica el *“Modelo de costo”* [ver los párrafos 321 y 364], las bases y métodos utilizados para la determinación de las depreciaciones.
383. Una entidad revelará para cada clase de propiedades de inversión los siguientes importes:
- a) cualquiera sea la política seleccionada para la medición:

- (i) saldos iniciales;
 - (ii) altas (adiciones);
 - (iii) bajas;
 - (iv) transferencias por reclasificaciones;
 - (v) otros ajustes no considerados en los incisos anteriores de este párrafo, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, qué conceptos se incluyen en ella; y
 - (vi) saldos finales.
- b) Si aplica el “Modelo de costo” [ver los párrafos 321 y 364] además deberá informar sobre:
- (i) depreciaciones del período;
 - (ii) **pérdidas por desvalorización**; y
 - (iii) recuperación de **pérdidas por desvalorización**.
- c) Si aplica el “Modelo de costo” [ver los párrafos 321 y 364], revelará el **valor razonable** de las propiedades de inversión, excepto que la entidad sea pequeña o mediana.
384. Una entidad individualizará, dentro de cada grupo de propiedades de inversión, los importes correspondientes a los incorporados mediante arrendamientos financieros.
385. Una entidad revelará los bienes de disponibilidad restringida individualizando:
- a) Las causas (legales, contractuales o situaciones de hecho) que limitan su disponibilidad y las mediciones contables correspondientes.
 - b) Los componentes que no podrán ser enajenados hasta tanto se cancelen determinados pasivos, indicándose su medición contable y la de los pasivos relacionados.

Revelaciones sobre depreciaciones

386. Una entidad que aplica el “Modelo de costo” [ver los párrafos 321 y 364] presentará el importe de las depreciaciones del período, clasificándolas de acuerdo con la función asignada a los bienes que las originaron, como:
- a) costo de los servicios prestados que aplique cuando los ingresos procedentes de estos activos se presenten como **ingresos de actividades ordinarias**; o
 - b) otros ingresos y egresos, en los restantes casos.

Revelaciones sobre valores razonables

387. Una entidad expondrá la siguiente información en el caso de optar por el “Modelo de valor razonable” [ver párrafo 365]:
- a) el detalle de los métodos e hipótesis significativas utilizadas en la estimación del **valor razonable**;

- b) una manifestación acerca de las bases utilizadas para determinar el **valor razonable** (precios observables en un **mercado activo**, transacciones de mercado recientes o técnicas de valuación); y
- c) una indicación acerca de si la estimación del **valor razonable** se practicó con personal propio o los servicios de un tasador o especialista en valuaciones, idóneo e independiente respecto de la entidad.

Otras normas aplicables

388. Para el tratamiento contable de los componentes de propiedades de inversión una entidad deberá considerar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:

- a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]
- b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
- c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
- d) “Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].
- e) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
- f) “Baja en cuentas” [ver los párrafos 46 a 48].
- g) “Arrendamientos” [ver los párrafos 532 a 557].

ACTIVOS INTANGIBLES (DISTINTOS DE LA LLAVE DE NEGOCIO)

Definiciones

389. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición.

Activos intangibles (distintos de la llave de negocio): Son activos **identificables**, de carácter no monetario y sin sustancia física, que no corresponde que sean tratados aplicando otros requerimientos contenidos en esta Resolución Técnica o en **otras normas contables**.

Este rubro incluye, entre otros:

- a) Derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias y similares.
- b) Costos de desarrollo.
- c) Anticipos por la adquisición de intangibles.
- d) Excepcionalmente, por no cumplir los requisitos de la definición anterior, los costos de organización y preoperativos.

Las siguientes partidas no se tratarán como activos intangibles y, por lo tanto, deberán imputarse como un **gasto** del período:

- a) los desembolsos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos;
- b) los desembolsos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros que, en sustancia, no puedan distinguirse del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto (o un segmento de negocio);
- c) los desembolsos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa;
- d) los desembolsos realizados en una fase de desarrollo que no cumplen las condiciones para ser activados; y
- e) los costos de entrenamiento, excepto aquellos que por sus características puedan activarse como costos preoperativos.

Reconocimiento

390. Una entidad reconocerá un elemento como un activo intangible (distinto de la llave de negocio) cuando:

- a) cumpla con la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 389;
- b) su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y
- c) su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte **probable**.

391. En tanto se cumplan las condiciones indicadas en el párrafo anterior, una entidad podrá reconocer como un activo intangible a los desembolsos que respondan a:

- a) costos para lograr la constitución de una nueva entidad y darle existencia legal (costos de organización);
- b) costos en que una nueva entidad o una entidad existente deban incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación (costos preoperativos), siempre que:
 - (i) sean costos directos atribuibles a la nueva actividad u operación y claramente incrementales respecto de los costos de la entidad si la nueva actividad u operación no se hubiera desarrollado; y
 - (ii) no corresponda incluir las erogaciones efectuadas como un componente del costo de los bienes de uso.

Medición inicial

392. Una entidad medirá inicialmente los activos intangibles:

- a) Si se trata de activos intangibles adquiridos, sobre la base de su **costo de adquisición**, determinado según lo establecido en “Medición de costos de adquisición” [ver los párrafos 103 a 104].
 - b) Si se trata de activos intangibles desarrollados, en función del **costo de desarrollo**, determinado según lo establecido en “Medición de costos de desarrollo” [ver el párrafo 111].
 - c) Si se trata de activos intangibles recibidos mediante aportes o donaciones: de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204.
 - d) Si se trata de activos intangibles recibidos mediante trueques o canjes: de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del párrafo 204.
393. Cuando los costos se relacionan con la aplicación de conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados (fase de desarrollo), una entidad deberá:
- a) probar su intención, factibilidad y capacidad para completar el desarrollo del intangible;
 - b) demostrar:
 - (i) la capacidad del **activo** para generar beneficios económicos futuros; y
 - (ii) su capacidad para medir de forma fiable el desembolso atribuible al **activo** durante su desarrollo.
394. Una entidad:
- a) contabilizará como un **gasto** aquellas erogaciones que no cumplan las condiciones para computarse como costo de un **activo**; y
 - b) no podrá activar posteriormente dicho **gasto**, aunque cambien las circunstancias previamente imperantes.

Tratamiento de los desembolsos subsiguientes

395. Con posterioridad a su reconocimiento, una entidad sumará al costo de un activo intangible los desembolsos subsiguientes cuando:
- a) pueda probarse que mejorarán el flujo de los beneficios económicos futuros; y
 - b) puedan ser medidos sobre bases fiables.
396. Una entidad imputará las demás erogaciones como **gasto** del período.

Medición posterior

397. Una entidad medirá estos activos:
- a) Al **costo original**, si tuvieran una vida útil indefinida.
 - b) Al **costo original** menos amortizaciones acumuladas, si tuvieran una vida útil definida.

Amortizaciones

398. Una entidad reconocerá el cargo por amortización:
- como **gasto** del período; o
 - como parte del costo de un **activo**, cuando deba computarla dentro del gasto de producción o construcción de otro bien.
399. Una entidad computará las amortizaciones de estos activos considerando, respecto de cada bien:
- su costo;
 - su naturaleza y forma de explotación;
 - la fecha de comienzo de su utilización o la que refleje su pérdida de valor, que es el momento a partir del cual deben computarse amortizaciones;
 - si existen evidencias de **pérdidas por desvalorización** previas a su utilización, caso en el cual debe reconocerlas; y
 - la capacidad de servicio estimada del **activo**, dada por:
 - las unidades de producción a ser obtenidas mediante su empleo;
 - el período durante el cual se espera utilizarlo;
 - la existencia de algún plazo legal para su utilización, que marcará el límite de su capacidad de servicio, excepto cuando dicho plazo fuera renovable y la renovación fuese virtualmente cierta; y
 - la capacidad de servicio ya utilizada.
400. Si del análisis de las cuestiones a considerar para el cómputo de las amortizaciones resulta que la vida útil de un activo intangible es indefinida, la entidad no computará su amortización, y realizará la comparación con su **valor recuperable** en cada cierre de ejercicio, excepto cuando sea una entidad pequeña o mediana que procede de acuerdo con lo establecido en el párrafo 148.
401. Cuando existan activos intangibles con vida útil indefinida, la entidad analizará en cada cierre de ejercicio que los eventos y circunstancias que soportan esta definición continúan para esos activos. Si detectara que un **activo** con vida útil indefinida se transformó en un **activo** con vida útil definida, la entidad tratará dicha situación como un cambio en una estimación contable debido a la obtención de nuevos elementos de juicio, de acuerdo con la sección "*Cambios en las estimaciones contables*" *[ver el párrafo 90]*.
402. Una entidad asignará la amortización:
- si fuera posible, a los períodos de vida útil del bien sobre una base sistemática que refleje el modo en que se consumen los beneficios producidos por el **activo**;
o
 - mediante el método de la línea recta.

403. Cuando opte por reconocer activos intangibles de conformidad con el párrafo 391, a los fines del cálculo de las amortizaciones, una entidad:
- a) presumirá sin admitir prueba en contrario que la vida útil de los costos de organización y costos preoperativos no es superior a los cinco años; y
 - b) no podrá admitir ni aportar pruebas en contrario.

Comparación con el valor recuperable

404. A los fines indicados en este título, una entidad aplicará lo establecido en la sección *“Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable” [ver los párrafos 145 a 175]*.

Compensación por la desvalorización

405. Las compensaciones procedentes de terceros por activos intangibles que hayan experimentado una desvalorización, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del período cuando tales compensaciones sean exigibles.

Presentación en los estados contables

406. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará el saldo de activos intangibles como un activo no corriente.
407. Una entidad presentará el cargo por amortizaciones dentro del costo de los bienes vendidos o servicios prestados (cuando las amortizaciones forman parte del **costo de producción** o **costo de construcción**) y los demás gastos (comerciales, administrativos, etc.).
408. En el estado de resultados, una entidad presentará las **pérdidas por desvalorización** y las reversiones de dichas pérdidas bajo un título específico para tales conceptos.
409. En el estado de resultados, una entidad presentará los resultados derivados de la baja en cuentas de estos activos por su disposición bajo el título otros ingresos y gastos, separado de los **ingresos por actividades ordinarias**.

Revelaciones en notas

Revelaciones de carácter general

410. Una entidad revelará en notas:
- a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de activos intangibles; y
 - b) las bases y métodos utilizados para la determinación de las amortizaciones.
411. Una entidad revelará para cada clase de activos intangibles, separando valores originales de amortizaciones acumuladas, los siguientes importes:
- a) saldos iniciales;

- b) alta (adiciones);
 - c) bajas;
 - d) amortizaciones;
 - e) **pérdidas por desvalorización**;
 - f) recuperación de **pérdidas por desvalorización**;
 - g) otros ajustes no considerados en los incisos anteriores de este párrafo, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, qué conceptos se incluyen en ella; y
 - h) saldos finales.
412. Una entidad individualizará, dentro de cada uno de los grupos de activos, los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros.
413. Una entidad revelará los activos intangibles de disponibilidad restringida individualizando:
- a) Las causas (legales, contractuales o situaciones de hecho) que limitan su disponibilidad y las mediciones contables correspondientes y
 - b) Los componentes que no podrán ser enajenados hasta tanto se cancelen determinados pasivos, indicándose su medición contable y de los pasivos relacionados.

Revelaciones sobre amortizaciones

414. Una entidad presentará el importe de las amortizaciones del período, clasificándolas de acuerdo con la función asignada a los bienes que las originaron; por ejemplo:
- a) **Costo de producción o costo de construcción.**
 - b) Gastos de administración.
 - c) Gastos de comercialización.

Otras normas aplicables

415. Para el tratamiento contable de los componentes de activos intangibles (distintos de la llave de negocio) una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:
- a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]
 - b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
 - c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
 - d) “Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].
 - e) “Baja en cuentas” [ver los párrafos 46 a 48].

- f) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
- g) “Arrendamientos” [ver los párrafos 532 a 557].

ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA

Definiciones

416. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición.

Activos no corrientes mantenidos para la venta: Incluye activos originalmente clasificados como no corrientes cuyo destino fue modificado con el fin de mantenerlos para la venta, que cumplen con las siguientes condiciones:

- a) el **activo** debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, en los términos usuales;
 - b) su venta debe ser altamente probable; y
 - c) debe esperarse que dicha venta se produzca dentro del año de la fecha de la clasificación.
417. Con relación al requisito establecido en el inciso c) del párrafo anterior, cuando exista un retraso en la venta que esté causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad y existen evidencias suficientes de que la entidad sigue comprometida con su plan de venta del **activo**, una entidad estará eximida de aplicar el requisito de un año, si:
- a) En la fecha en que la entidad se compromete con un plan para vender el **activo**, existe una expectativa razonable de que otros terceros (distintos del comprador) impondrán condiciones sobre la transferencia del **activo** que ampliarán el período necesario para completar la venta, y:
 - (i) las acciones necesarias para responder a esas condiciones no puedan ser iniciadas hasta después de que se haya obtenido el compromiso firme de compra; y
 - (ii) es altamente probable un compromiso firme de compra en el plazo de un año.
 - b) La entidad obtuvo un compromiso firme de compra y, como resultado, el comprador u otros terceros impusieron de forma inesperada condiciones sobre la transferencia del **activo** clasificado previamente como mantenido para la venta, que extenderán el período exigido para completar la venta, y:
 - (i) tomó a tiempo las acciones necesarias para responder a las condiciones impuestas; y
 - (ii) espera una resolución favorable de los factores que originan el retraso.
 - c) Durante el período inicial de un año, surgen circunstancias que previamente fueron consideradas improbables y, como resultado, el **activo** previamente

clasificado como mantenido para la venta no se ha vendido al final de ese período, y:

- (i) durante el período inicial de un año, la entidad emprendió las acciones necesarias para responder al cambio de las circunstancias,
- (ii) los activos no corrientes están siendo comercializados de forma activa a un precio razonable, dado el cambio en las circunstancias; y
- (iii) se cumplen los criterios establecidos en los incisos a) y b) del párrafo 416.

Clasificación

- 418. Una entidad clasificará un elemento como activo no corriente mantenido para la venta cuando se cumpla lo establecido en los párrafos 416 y 417.
- 419. Cuando una entidad obtenga el control de un **activo** que, bajo otras circunstancias, habría clasificado como parte de algún rubro del activo no corriente, exclusivamente con el propósito de su posterior venta, clasificará dicho **activo** como mantenido para la venta, en la fecha de adquisición, solo si:
 - a) cumple los requisitos establecidos en los párrafos 416 y 417 en esa fecha; o
 - b) es altamente probable que los requisitos establecidos en los párrafos 416 y 417 no cumplidos a esa fecha se cumpla dentro de un corto período tras la adquisición (por lo general, en los tres meses siguientes).

Medición inicial

- 420. Una entidad medirá inicialmente sus activos no corrientes mantenidos para la venta, desde el momento de su clasificación como tal, por el menor de los siguientes importes:
 - a) la medición de acuerdo con la **política contable** aplicada hasta el momento de la reclasificación; y
 - b) su **valor neto de realización**.

Medición posterior

- 421. Una entidad medirá posteriormente sus activos no corrientes mantenidos para la venta, desde el momento de su clasificación como tal, por el menor de los siguientes importes:
 - a) su última medición contable; y
 - b) su **valor neto de realización**.
- 422. La entidad reconocerá una **ganancia** por cualquier incremento en el **valor neto de realización** hasta el límite de la pérdida por desvalorización reconocida a partir de la clasificación del activo no corriente como mantenido para la venta o antes de dicha clasificación.
- 423. Cuando una entidad esté alcanzada por lo establecido en el párrafo 419, medirá inicialmente al **activo** por su **valor neto de realización**.

Cambios en un plan de ventas

424. Si un elemento clasificado como activo no corriente mantenido para la venta deja de cumplir con lo establecido en los párrafos 416 y 417, la entidad deberá medirlo al menor importe entre:
- a) su medición contable determinada antes de que el elemento fue clasificado como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revaluación que se hubiera reconocido si el elemento no se hubiera clasificado como mantenido para la venta, y
 - b) su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo.
425. Una entidad incluirá cualquier ajuste requerido a la medición contable de un activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta, dentro de los resultados del período en el cual dejan de cumplir con lo establecido en los párrafos 416 y 417, a menos que se trate de un bien de uso, revaluado de acuerdo con la sección “*Bienes de uso y depreciaciones*” [ver los párrafos 313 a 358] antes de su clasificación como mantenido para la venta, en cuyo caso el ajuste se tratará como un incremento o reducción de la revaluación.

Comparación con el valor recuperable

426. Debido a la aplicación del párrafo 421, una entidad no necesitará comparar la medición contable con el **valor recuperable** de estos activos.

Presentación en los estados contables

427. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará:
- a) El saldo de activos no corrientes mantenidos para la venta:
 - (i) dentro del rubro “otros activos” –corrientes o no corrientes, según corresponda–, e identificarlos de forma separada de otros elementos incluidos en ese rubro en las notas;
 - (ii) sin compensar con un **pasivo** relacionado con dichos activos, el cual se expondrá como corriente.
 - b) El saldo de los activos retirados de servicio dentro del rubro “otros activos”, distinguiendo, según corresponda, entre activos corrientes y no corrientes, e identificarlos de forma separada de otros elementos incluidos en ese rubro en las notas.
428. En el estado de resultados, una entidad presentará las pérdidas ocasionadas por la medición y las reversiones de dichas pérdidas bajo un título específico para tales conceptos.
429. Una entidad presentará los resultados procedentes de la baja en cuentas de estos activos por su disposición por separado de los **ingresos por actividades ordinarias**.

Revelación en notas

Revelaciones de carácter general

430. Una entidad revelará en notas las opciones de **política contable** utilizada y los criterios de medición aplicados a los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicio).
431. Una entidad revelará para los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicio):
- a) Una descripción de cada activo no corriente clasificado como:
 - (i) mantenido para la venta; o
 - (ii) retirado del servicio.
 - b) Una descripción, según corresponda, de:
 - (i) los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la venta o disposición esperada, así como la forma y momento esperados para dicha disposición; o
 - (ii) los hechos o circunstancias que motivaron el retiro del servicio.
 - c) La **ganancia** o **pérdida** reconocida de acuerdo con el párrafo 428.
432. Una entidad revelará los bienes retirados del servicio con disponibilidad restringida, individualizando:
- a) las causas (legales, contractuales o situaciones de hecho) que limitan su disponibilidad y las mediciones contables correspondientes; y
 - b) los componentes que no podrán ser enajenados hasta tanto se cancelen determinados pasivos, indicándose su medición contable y la de los pasivos relacionados.

Revelaciones sobre valor neto de realización

433. En los casos de medición sobre la base del **valor neto de realización**, una entidad revelará la siguiente información:
- a) fechas en las cuales midió cada uno de los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicio);
 - b) indicación acerca de si practicó la medición con personal propio o mediante los servicios de un tasador o especialista en valuaciones, idóneo e independiente respecto de la entidad;
 - c) detalle de los métodos e hipótesis significativas utilizadas en la estimación del **valor neto de realización**;
 - d) manifestación acerca de las bases utilizadas para medir el **valor neto de realización** (precios observables en un **mercado activo**, transacciones de mercado recientes o técnicas de valuación); y

- e) sumas reconocidas en resultados como consecuencia de la medición a **valor neto de realización** o por el consumo de los activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo los retirados de servicio).

Otras normas aplicables

434. Para el tratamiento contable de los componentes de activos no corrientes mantenidos para la venta (incluyendo activos retirados de servicio) una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, las referidas a:

- a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]
- b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
- c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
- d) “Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].
- e) “Baja en cuentas” [ver los párrafos 46 a 48].
- f) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
- g) “Arrendamientos” [ver los párrafos 532 a 557]

OTRAS INVERSIONES

Definiciones

435. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Otras inversiones: Son colocaciones realizadas con el objetivo de obtener renta, ganancias de capital u otros beneficios, explícitos o implícitos, en activos que:

- a) no corresponda incluir en un rubro específico tratado en esta Resolución Técnica o en **otras normas contables**; y
- b) no están afectados a la generación de **ingresos de actividades ordinarias**.

Este rubro incluye, entre otros:

- a) Obras de arte.
- b) Tenencias de oro.

Reconocimiento

436. Una entidad reconocerá un elemento como otra inversión cuando:

- a) cumpla con la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 435;
- b) su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y
- c) su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte **probable**.

Medición inicial

437. Una entidad medirá, en el momento del reconocimiento, las otras inversiones de acuerdo con los criterios indicados a continuación:
- a) Cuando sean activos con un precio directamente observable:
 - (i) a su **valor razonable**; o
 - (ii) a su cotización, cuando el activo cotiza en mercados que no reúnen todas las características de un **mercado activo**.
 - b) A su **costo de adquisición**, en los restantes casos.
438. Cuando utilice alguno de los criterios indicados en el inciso a) del párrafo anterior para medir estos activos en el reconocimiento, una entidad imputará a resultados los desembolsos ocasionados por la compra.

Medición posterior

439. Una entidad medirá estas inversiones, de manera consistente con lo establecido en el párrafo anterior, de acuerdo con los criterios que se indican a continuación:
- a) Cuando sean activos con un precio directamente observable:
 - (i) a su **valor razonable**; o
 - (ii) a su cotización, cuando el **activo** cotiza en mercados que no reúnen todas las características de un **mercado activo**.
 - b) A su **costo de adquisición**, en los restantes casos.

Comparación con el valor recuperable

440. Una entidad evaluará, a la **fecha de los estados contables**, si existen indicios de desvalorización de las otras inversiones medidas por su **costo de adquisición**.
441. En el caso de las otras inversiones que se miden al **costo de adquisición**, una entidad:
- a) considera que su **valor recuperable** es equivalente al **valor neto de realización**; y
 - b) determinará **pérdidas por desvalorización** cuando el importe indicado en el inciso anterior es inferior a su medición contable.
442. Una entidad revertirá **pérdidas por desvalorización** reconocidas en períodos anteriores solo cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, se modifiquen

las estimaciones efectuadas para determinar el **valor recuperable**. En tal caso, aumentará la medición contable de las otras inversiones por un importe que sea el menor entre:

- a) la medición contable que las inversiones habrían tenido si nunca se hubiese reconocido una **pérdida por desvalorización**; y
- b) su nuevo **valor recuperable**.

Presentación en los estados contables

443. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará el saldo de otras inversiones como activos corrientes o activos no corrientes, según corresponda.
444. En el estado de resultados, una entidad presentará las **pérdidas por desvalorización** y las reversiones de dichas pérdidas bajo un título específico para tales conceptos.
445. En el estado de resultados, una entidad presentará los gastos asociados a la compra reconocidos de acuerdo con el párrafo 438 y las ganancias o pérdidas derivadas de cambios en el **valor razonable** o la cotización en una partida separada.
446. Una entidad presentará los resultados derivados de la baja en cuentas de estos activos por su disposición bajo el título otros ingresos y gastos, separado de los resultados provenientes de los **ingresos por actividades ordinarias**.

Revelación en notas

447. Una entidad revelará en notas:
 - a) la **política contable** seleccionada para cada clase de otras inversiones;
 - b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes;
 - c) los componentes principales del rubro otras inversiones; y
 - d) las pérdidas (o reversión de pérdidas) por desvalorización reconocidas durante el período, explicando sus causas principales.

Otras normas aplicables

448. Para el tratamiento contable de los componentes de otras inversiones una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, las referidas a:
 - a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]
 - b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
 - c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
 - d) “Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].

- e) *“Baja en cuentas” [ver los párrafos 46 a48].*
- f) *“Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].*

CAPÍTULO 4

RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE PARTIDAS DEL PASIVO Y DEL PATRIMONIO NETO

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

449. En este capítulo se describen los requerimientos de clasificación, reconocimiento, medición, presentación y revelación en notas de ciertas partidas del **pasivo** y del **patrimonio neto**.
450. Los temas en los que se concentra el presente capítulo son generalmente **temas de baja complejidad contable**, y se espera que estén presente en cualquier tipo de entidad que utilice esta Resolución Técnica.

DISTINCIÓN ENTRE PASIVO Y PATRIMONIO NETO

Criterio general

451. Una entidad clasificará cualquier instrumento financiero emitido (o sus partes componentes) entre el **pasivo** y el **patrimonio neto** basándose en la realidad económica y en las características y definiciones de tales elementos.
452. Cuando un instrumento financiero contenga tanto elementos integrantes del **pasivo** como del **patrimonio neto** (por ejemplo, una obligación negociable convertible en una cantidad fija de acciones a cambio de una suma fija de efectivo en moneda nacional), una entidad los desagregará y tratará separadamente.

Acciones preferidas rescatables

453. Una entidad considerará que las acciones preferidas emitidas integran el **pasivo** cuando sus cláusulas de emisión, directa o indirectamente:
- obligan al emisor a su rescate; o bien
 - otorgan al tenedor el derecho a solicitar su rescate, por un importe determinado o determinable y en una fecha fija o determinable.
454. Los intereses o dividendos correspondientes a las acciones preferidas que forman parte del **pasivo** integran los **costos financieros** a cuyo tratamiento se refiere la sección *“Tratamiento de costos financieros” [ver párrafos 129 a 142]*.
455. Las acciones preferidas rescatables a opción del emisor integran el **patrimonio neto** mientras la opción no haya sido decidida o no pueda ser efectivamente ejercida.

Aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones

456. Una entidad clasificará los aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones como **pasivo** o **patrimonio neto** de conformidad con lo establecido en los párrafos 504 y 505.

PASIVOS CIERTOS (DEUDAS) EN MONEDA

Definiciones

457. A los fines del tratamiento de los pasivos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Pasivos ciertos (deudas) en moneda: Son pasivos caracterizados por la inexistencia de incertidumbre sobre su cuantía y vencimiento, que representan una obligación de entregar sumas de efectivo, equivalentes de efectivo u otro **activo financiero**, siendo ineludible la salida tales recursos económicos.

Reconocimiento

458. Una entidad reconocerá un elemento como **pasivo** cierto (deuda) en moneda cuando se cumple la definición general del párrafo 23 y la definición específica contenida en el párrafo 457 (por ejemplo, cuando se produzca el evento contemplado en alguna ley o reglamentación que origine una obligación de entregar sumas de efectivo, equivalentes de efectivo u otro **activo financiero**).

Medición inicial

Pasivos ciertos (deudas) en moneda originados en la compra de bienes o servicios

459. Una entidad medirá inicialmente los pasivos ciertos (deudas) en moneda originados en compra de bienes o servicios entre partes independientes:
- Al valor contado de la operación, cuando pacte **componentes financieros explícitos**.
 - A su valor nominal, cuando no segregue **componentes financieros implícitos**, de acuerdo con lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].
 - Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue **componentes financieros implícitos**, según lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].

Pasivos ciertos (deudas) en moneda originados en transacciones financieras

460. Una entidad medirá inicialmente los pasivos ciertos (deudas) en moneda originados en **transacciones financieras** entre partes independientes:
- Por el valor de las sumas entregadas (neto de los gastos deducidos), cuando:

- (i) la entidad es pequeña, excepto que opte por la **política contable** referida en el inciso b) siguiente;
 - (ii) la tasa de interés pactada no difiere significativamente del tipo de mercado para transacciones similares; o
 - (iii) la totalidad de las cuotas pactadas vence en un plazo máximo de doce meses, contado desde la fecha de la operación, excepto que opte por la **política contable** referida en el inciso siguiente (por ejemplo, porque las condiciones pactadas no reflejan los términos usuales del mercado).
- b) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros, cuando:
- (i) la tasa de interés pactada difiere significativamente del tipo de mercado para transacciones similares; y
 - (ii) al menos una de las cuotas pactadas vence en un plazo mayor a doce meses, contado desde la fecha de la operación.

Otros pasivos ciertos (deudas) en moneda

461. Una entidad medirá los demás pasivos ciertos (deudas) en moneda entre partes independientes, del siguiente modo:
- a) Al valor de contado de la operación, cuando se pacte **componentes financieros explícitos**.
 - b) A su valor nominal, cuando no segregue **componentes financieros implícitos**, de acuerdo con lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].
 - c) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue **componentes financieros implícitos**, según lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].

Pasivos (deudas) ciertas en moneda provenientes de transacciones entre partes relacionadas

462. Una entidad optará por medir los pasivos ciertos (deudas) en moneda provenientes de transacciones entre **partes relacionadas** de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:
- a) según las condiciones pactadas;
 - b) al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue **componentes financieros implícitos**, según lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135]; o
 - c) al valor descontado de los flujos de efectivo futuros, cuando:
 - (i) surge de **transacciones financieras**;

- (ii) la tasa de interés pactada difiere significativamente del tipo de mercado para transacciones similares; y
 - (iii) al menos una de las cuotas pactadas vence en un plazo mayor a doce meses, contado desde la fecha de la operación.
463. Cuando una entidad opte por la **política contable** referida en los incisos b) o c) del párrafo anterior, contabilizará la contrapartida de acuerdo con lo establecido en los párrafos 509 y 510.

Medición posterior

464. Una entidad medirá los pasivos ciertos (deudas) en moneda:
- a) Al **costo amortizado**, cuando:
 - (i) pactó **componentes financieros explícitos**; o
 - (ii) segregó **componentes financieros implícitos** en el momento de su reconocimiento, según lo establecido en el apartado "Segregación de componentes financieros implícitos" [ver los párrafos 130 a 135].
 - b) Al **valor nominal**, en los restantes casos.
465. Para la medición posterior de los pasivos ciertos (deudas) en moneda, una entidad utilizará:
- a) La misma tasa de interés que utilizó utilizar en el momento de la medición inicial, si el tipo pactado fuera fijo.
 - b) La tasa variable que corresponda aplicar a la **fecha de los estados contables** según lo establecido en el contrato, si el tipo pactado fuera variable.

Baja en cuentas

466. Una entidad solo dará de baja en cuentas un **pasivo** cierto (deuda) en moneda (o una parte de él) cuando la obligación especificada se extinga por:
- a) pago;
 - b) cancelación,
 - c) expiración; o
 - d) refinanciación en los términos de los párrafos 467 a 470.
467. Si una entidad refinancia un **pasivo** cierto (deuda) en moneda y el **pasivo** después de la refinanciación es sustancialmente diferente respecto del **pasivo** antes de la refinanciación:
- a) dará de baja al **pasivo** preexistente;
 - b) reconocerá un nuevo pasivo, aplicando las normas sobre "Medición inicial" [ver los párrafos 459 a 461], contenidas dentro de la presente sección;
 - c) reconocerá en el resultado del ejercicio de la refinanciación:

- (i) la diferencia entre los importes del **pasivo** dado de baja y del nuevo pasivo;
y
 - (ii) cualquier costo incurrido en la refinanciación por la entidad.
468. La condición de “sustancialmente diferente” establecida en el párrafo anterior se cumple si:
- a) el valor descontado de los flujos de efectivo posteriores a la refinanciación, utilizando la misma tasa empleada para medir el **pasivo** original, difiere en, por lo menos, un 10% respecto del valor contable del **pasivo** refinanciado en la fecha de la refinanciación; o
 - b) existen otros elementos de carácter cualitativo que permitan deducir que tal cambio es sustancial (por ejemplo, la constitución de nuevas garantías o la incorporación de cláusulas de cumplimiento contingente para el deudor).
469. Si la refinanciación no da lugar a la baja en cuentas del **pasivo** original se considera que solo existe un cambio en la estimación de los pagos futuros. Para reflejar el cambio indicado, la entidad:
- a) recalculará el valor contable como el valor actual de los nuevos flujos de efectivo descontados a la tasa de interés efectiva del **pasivo** original;
 - b) reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio de la refinanciación la diferencia entre el importe resultante de a) y el valor contable previo a la modificación; y
 - c) ajustará el importe del **pasivo** deduciendo cualquier costo incurrido en la refinanciación, y lo amortizará a lo largo de la duración del nuevo pasivo.
470. Cuando se trate de una entidad que es pequeña o mediana podrá seguir el siguiente procedimiento en reemplazo del indicado en el párrafo anterior, en la fecha de la refinanciación:
- a) mantendrá el valor contable del pasivo, ajustado por los costos incurridos por la entidad a causa de la refinanciación; y
 - b) modificará la tasa de interés de forma prospectiva, sin que dé lugar al reconocimiento de ningún resultado inmediato por la refinanciación.

Presentación en los estados contables

471. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará los pasivos ciertos (deudas) en moneda separados de las provisiones y distinguiendo, según corresponda, entre pasivos corrientes y no corrientes.
472. En el estado de situación patrimonial, una entidad clasificará los pasivos ciertos (deudas) en moneda en función de su naturaleza, distinguiendo categorías como las siguientes:
- a) Deudas con proveedores de bienes y servicios.
 - b) Préstamos y otras deudas originadas en **transacciones financieras**.
 - c) Deudas fiscales.

- d) Deudas laborales y previsionales.
- e) Deudas con propietarios u otras **partes relacionadas**.
- f) Otras deudas.

Revelación en notas

473. Una entidad revelará en notas:
- a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de pasivo; y
 - b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones.
474. Una entidad revelará información sobre la composición de los pasivos ciertos (deudas) en moneda que permita evaluar el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, incluyendo:
- a) su naturaleza e instrumentación jurídica;
 - b) los importes de los pasivos ciertos (deudas) en moneda extranjera, si los hubiere, y los tipos de cambio vigentes a la fecha de cierre;
 - c) los importes, en función de los plazos de vencimiento de las cuotas pactadas, distinguiendo entre:
 - (i) plazo vencido;
 - (ii) sin plazo establecido;
 - (iii) con vencimiento en cada uno de los trimestres del período subsiguiente; y
 - (iv) con vencimiento en cada uno de los ejercicios posteriores al subsiguiente.
 - d) las tasas de interés, explícitas o implícitas, por categoría de **pasivo** (pudiendo informar el promedio por categoría en el caso de existir más de una tasa);
 - e) las pautas de actualización, si las hubiere;
 - f) los saldos con garantías; y
 - g) los saldos con entidades sobre las cuales ejerce (o que ejercen sobre la entidad) control, control conjunto o influencia significativa.
475. Una entidad pequeña o una entidad mediana podrá no revelar la información requerida por el inciso c) del párrafo anterior.

Otras normas aplicables

476. Para el tratamiento contable de los componentes de pasivos ciertos (deudas) en moneda, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo:
- a) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].

- b) *“Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].*
- c) *“Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].*
- d) *“Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].*

PASIVOS CIERTOS (DEUDAS) EN ESPECIE

Definiciones

477. A los fines del tratamiento de los pasivos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición.

Pasivos ciertos (deudas) en especie: Son pasivos caracterizados por la inexistencia de incertidumbre sobre su cuantía y vencimiento, representativos de la obligación de prestar servicios o entregar activos distintos del efectivo, equivalentes de efectivo o de un **activo financiero**.

Reconocimiento

478. Una entidad reconocerá un **pasivo** cierto (deuda) en especie cuando se cumpla la definición general del párrafo 23 y la definición específica contenida en el párrafo 477.

Medición inicial

479. Una entidad medirá inicialmente un **pasivo** cierto (deuda) en especie por el importe contable, determinado de conformidad con esta u **otras normas contables**, del **activo** recibido que origina la obligación.

Medición posterior

480. En la **fecha de los estados contables**, una entidad medirá un **pasivo** cierto (deuda) en especie, por el mayor entre:
- a) por el importe por el cual se lo reconoció inicialmente; o
 - b) el importe que surja de aplicar los requerimientos indicados en la sección *“Compromisos que generan pérdidas (contratos onerosos)” [ver los párrafos 527 a 530].*

Baja en cuentas

481. Una entidad dará de baja un pasivo cierto (deuda) en especie cuando:
- a) expire la obligación,
 - b) entregue los bienes; o
 - c) preste servicios comprometidos a la contraparte.

Presentación en los estados contables

482. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará un **pasivo** cierto (deuda) en especie separado de las provisiones y distinguiendo, según corresponda, entre pasivos corrientes y no corrientes.
483. En el estado de situación patrimonial, una entidad clasificará cualquier **pasivo** cierto (deuda) en especie en función de su naturaleza.

Revelación en notas

484. Una entidad revelará en notas:
- a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de **pasivo** (deuda) en especie; y
 - b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes.
485. Una entidad revelará información sobre la composición de cualquier **pasivo** (deuda) en especie que permita evaluar el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, incluyendo:
- a) su naturaleza e instrumentación jurídica;
 - b) los saldos con garantías; y
 - c) los saldos con entidades sobre las cuales ejerce (o que ejercen sobre la entidad) control, control conjunto o influencia significativa.

Otras normas aplicables

486. Para el tratamiento contable de los componentes de pasivos ciertos una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo:
- a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110], y “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204]
 - b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
 - c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
 - d) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].

PREVISIONES Y OTROS PASIVOS CONTINGENTES

Definiciones

487. A los fines del tratamiento de los pasivos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar las definiciones siguientes.

Previsiones: Son pasivos caracterizados por:

- a) incertidumbre sobre su cuantía y vencimiento, pues dependen de hechos futuros que no están totalmente bajo el control de la entidad; y
- b) satisfacer los requisitos establecidos por esta Resolución Técnica para su reconocimiento.

Otros pasivos contingentes: Son pasivos con las mismas características que las provisiones, excepto porque:

- a) no cumplen los criterios de reconocimiento del párrafo 488; y
- b) solo deben revelarse en notas.

Reconocimiento

488. Una entidad reconocerá una provisión cuando la partida:

- a) cumpla con la definición general del párrafo 23 y la definición específica contenida en el párrafo 487;
- b) su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y
- c) resulte **probable** la salida de recursos económicos que den lugar al cumplimiento de las obligaciones inherentes a su definición.

Medición inicial

489. Una entidad medirá inicialmente las provisiones:

- a) A su valor nominal cuando:
 - (i) la entidad es pequeña; o
 - (ii) estima que la totalidad de los flujos de efectivo esperados vencerá en un plazo máximo de doce meses, contado desde la fecha de la estimación.
- b) Al valor descontado de los flujos de efectivo esperados si:
 - (i) la entidad no es pequeña; y
 - (ii) al menos uno de dichos flujos vence en un plazo mayor a doce meses, contado desde la fecha de la operación.

490. Una entidad determinará el valor nominal de la provisión:

- a) En función de su valor esperado (esperanza matemática), en el caso de que existan varios desenlaces posibles (por ejemplo, una provisión que refleje la obligación de devolver productos a clientes insatisfechos).

- b) De acuerdo con su importe más probable, en el caso de que se trate de una obligación aislada (por ejemplo, la que surja de un juicio por el uso indebido de una marca).

Medición posterior

491. Una entidad realizará la medición posterior de las provisiones:
- a) A su valor nominal cuando:
 - (i) la entidad es pequeña; o
 - (ii) estima que la totalidad de los flujos de efectivo esperados vencerá en un plazo máximo de doce meses, contado desde la fecha de la estimación.
 - b) Al valor descontado de los flujos de efectivo esperados si:
 - (i) la entidad no es pequeña; y
 - (ii) al menos al menos uno de dichos flujos vence en un plazo mayor a doce meses, contado desde la fecha de la operación.

Baja en cuentas

492. Una entidad dará de baja en cuentas una provisión cuando:
- a) se transforme en **pasivo** (deuda) cierto por confirmación de los hechos futuros antes inciertos; o
 - b) se extinga porque la probabilidad de los hechos futuros inciertos se reduce y deja de cumplir con el requisito del inciso c), del párrafo 488.

Presentación en los estados contables

493. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará las provisiones como un pasivo, separadas de los pasivos ciertos, y distinguiendo, si correspondiera, entre pasivos corrientes y no corrientes.
494. En el estado de resultados, una entidad presentará:
- a) los gastos generados por el aumento de provisiones;
 - b) los ingresos derivados de la disminución de provisiones, no originada por su conversión en **pasivo** cierto; y
 - c) los resultados financieros producidos por devengar el componente financiero en provisiones que se miden al valor descontado.

Revelación en notas

495. Una entidad revelará en notas:

- a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de previsión; y
 - b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes.
496. Una entidad revelará en notas la siguiente información acerca de contingencias reconocidas contablemente:
- a) una breve descripción de su naturaleza;
 - b) la existencia de eventuales reembolsos de la obligación a cancelar, informando además el importe de cualquier **activo** reconocido por dichos reembolsos;
 - c) una indicación de las incertidumbres relativas a sus importes y calendario de flujos de efectivo futuros;
 - d) los importes correspondientes al saldo inicial, aumentos y disminuciones durante el período y saldo final; y
 - e) las causas de los aumentos y disminuciones, exponiendo por separado:
 - (i) los aumentos generados por el efecto financiero, debido al transcurso del tiempo, en el caso de provisiones que se miden al valor descontado de los flujos de efectivo futuros estimados;
 - (ii) las disminuciones originadas en reversiones; y
 - (iii) las disminuciones derivadas de la conversión de provisiones en pasivos ciertos.
497. Una entidad informará acerca de circunstancias que tornan **impracticable** la aplicación de alguno de los requerimientos del párrafo anterior.
498. Cuando existan razones fundadas para suponer que la divulgación de alguna de las informaciones requeridas en los párrafos anteriores resultare perjudicial para la entidad, esta podrá realizar una breve descripción de los factores que la generan.
499. Una entidad revelará en notas la siguiente información acerca de las contingencias que incumplen las condiciones para su reconocimiento como **pasivo** y su probabilidad de ocurrencia no es remota:
- a) una breve descripción de su naturaleza;
 - b) una estimación de sus efectos patrimoniales, cuando sea posible cuantificarlos en moneda de manera adecuada;
 - c) una descripción de las incertidumbres relativas a sus importes y calendario de flujos de efectivo futuros;
 - d) una explicación de los motivos que impiden su reconocimiento; y
 - e) una enunciación de la posibilidad de obtener reembolsos en caso de cancelación.
500. Una entidad no reconocerá ni revelará las situaciones contingentes cuya probabilidad de ocurrencia estime remota.

Otras normas aplicables

501. Para el tratamiento contable de los componentes de provisiones una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo:

- a) *“Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].*
- b) *“Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].*
- c) *“Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].*

PATRIMONIO NETO

Definiciones

502. A los fines del tratamiento de los componentes referidos en esta sección, una entidad deberá considerar las definiciones siguientes:

Patrimonio neto: Es la suma de:

- a) los aportes de los propietarios o de los asociados (distintos de cuotas sociales que puedan considerarse como ingreso de actividades ordinarias) de una entidad; y
- b) los resultados acumulados, no distribuidos.

Aportes de los propietarios: Comprende el capital suscrito, los aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital y las primas de emisión.

Aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital: Los aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos deben considerarse componentes del **patrimonio neto** cuando:

- a) fueron efectivamente integrados;
- b) surgen de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración de la entidad mediante el cual se estipule:
 - (i) que el aportante mantendrá su aporte, salvo cuando su devolución sea decidida por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) mediante un procedimiento similar al requerido para la reducción del capital social;
 - (ii) que el destino del aporte sea su futura conversión en instrumentos de capital; y
 - (iii) las condiciones para dicha conversión en instrumentos de capital;
- c) fueron aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente); o por su órgano de administración ad-referéndum de ella.

Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas: Los aportes efectivamente integrados, destinados a absorber pérdidas acumuladas, modifican los resultados acumulados, siempre que sean aprobados por la asamblea de

accionistas (u órgano equivalente) o por un órgano de administración de la entidad ad-referéndum de la asamblea.

Capital suscrito: Importe originado en la emisión de acciones, cuotas partes u otros instrumentos de patrimonio como capital en el momento de suscripción de dichos instrumentos por los propietarios.

Distribuciones a los propietarios: Los dividendos y otras distribuciones a los propietarios deben deducirse de los resultados no asignados.

Los honorarios de directores, síndicos y otros funcionarios de la entidad:

- a) no representan distribución de utilidades; y
- b) deberán reconocerse como gastos en el período durante el cual se prestaron los servicios, incluso si se requiere su posterior aprobación por parte de la asamblea de accionistas (u órgano equivalente).

Ganancias reservadas: Son las ganancias retenidas en la entidad por disposiciones legales, estatutarias u otras o por explícita voluntad social.

Primas de emisión: Representan la diferencia entre los aportes realizados y el valor nominal del capital suscrito.

Resultados acumulados: Comprenden las siguientes partidas:

- a) ganancias reservadas;
- b) resultados no asignados; y
- c) **resultados diferidos**.

Resultados diferidos: Son resultados (ingresos y gastos) que, de acuerdo con lo exigido o permitido por esta Resolución Técnica u **otras normas contables** no se reconocen dentro del resultado del período. Los **resultados diferidos** se mantendrán como tales hasta que esta Resolución Técnico u **otras normas contables** permitan o exijan su reclasificación a resultados del período o su transferencia a resultados acumulados no asignados.

Resultados diferidos acumulados. Comprenden:

- a) **resultados diferidos** no transferidos a resultados no asignados; y
- b) **resultados diferidos** no reclasificados a resultados.

Resultados no asignados: Los resultados no asignados son los resultados acumulados sin asignación específica. Los cambios de su saldo pueden surgir – entre otras causas– por:

- a) aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas;
- b) distribución de utilidades;
- c) transferencias a aportes de los propietarios;
- d) transferencias hacia y desde ganancias reservadas; y
- e) transferencias desde **resultados diferidos**.

Transferencias a aportes de los propietarios: Los resultados no asignados deberán transferirse a aportes de los propietarios cuando se apruebe la capitalización por parte de la asamblea (u órgano equivalente).

Transferencias hacia y desde ganancias reservadas: Las asignaciones de resultados hacia y desde resultados no asignados, hacia y desde ganancias reservadas, reducen este rubro e incrementan las ganancias reservadas o viceversa.

Reconocimiento

Aportes de capital y similares

503. Una entidad reconocerá los aportes provenientes de la emisión las acciones, cuotas partes, otros instrumentos de patrimonio y primas de emisión en el momento de la suscripción por parte de los propietarios.

Aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones y similares

504. Una entidad reconocerá un aporte irrevocable para futuras suscripciones de acciones o instrumentos similares en el **patrimonio neto** cuando:

- a) hayan sido efectivamente integrados;
- b) surjan de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración de la entidad mediante el cual se estipule:
 - (i) que el aportante mantendrá su aporte, salvo cuando su devolución sea decidida por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) de la entidad mediante un procedimiento similar al de reducción del capital social;
 - (ii) que el destino del aporte es su futura conversión en acciones; y
 - (iii) las condiciones para dicha conversión;
- c) hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) de la entidad o por su órgano de administración ad-referéndum de ella.

505. Una entidad reconocerá dentro del **pasivo** los aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones o instrumentos similares que incumplan los requisitos establecidos en el párrafo anterior.

Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas

506. Una entidad reconocerá un aporte irrevocable para absorber pérdidas acumuladas como **patrimonio neto**, modificando los resultados acumulados, siempre que tales aportes hayan sido:
- a) efectivamente integrados; y
 - b) aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) de la entidad o por su órgano de administración ad-referéndum de ella.

Otras partidas o transacciones que integran el patrimonio neto

507. Una entidad reconocerá en el momento de la aprobación por parte de asamblea de accionistas (u órgano equivalente) hechos tales como los siguientes:
- Constitución de reservas.
 - Desafectación de reservas.
 - Distribución de utilidades a los accionistas o socios.
 - Capitalización de resultados.
 - Absorción de pérdidas.
508. Una entidad reconocerá cualquier otra partida distinta de las enunciadas en los párrafos 503 a 507 como **patrimonio neto**, siempre que haya sido:
- efectivamente integrada; y
 - aprobada por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) de la entidad o por su órgano de administración ad-referéndum de ella.
509. Cuando los accionistas o socios condonan un crédito o asumen una deuda de la entidad, esta reconocerá dicha transacción como una contribución de capital, una vez aprobada por los órganos societarios facultados para decidir sobre dicha materia.
510. Cuando condona o asume una deuda de sus accionistas o socios, una entidad reconocerá dicha transacción como una reducción de capital o una distribución de utilidades, de acuerdo a lo dispuesto por los órganos societarios facultados para aprobar dichas decisiones.

Medición inicial

511. Una entidad medirá los aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital que integren el **patrimonio neto**, en el momento del reconocimiento, por un importe equivalente a la medición inicial de los activos aportados.
512. Una entidad medirá las primas de emisión, en el momento del reconocimiento, por la diferencia entre la medición del aporte total y el valor nominal del capital suscrito.
513. Una entidad medirá el capital y los demás elementos integrantes de **patrimonio neto** no comprendidos en los párrafos anteriores, en el momento del reconocimiento, por su valor nominal.

Medición posterior

514. Una entidad medirá sus elementos integrantes del **patrimonio neto** usando el mismo criterio empleado para la medición inicial.

Presentación en los estados contables

515. Una entidad:

- a) expondrá el total del **patrimonio neto** en una línea dentro del estado de situación patrimonial;
 - b) consignará en dicho estado una referencia al estado de evolución del **patrimonio neto**; y
 - c) presentará el saldo inicial de sus componentes, las variaciones del período y el saldo final en el estado de evolución del patrimonio neto.
516. En el estado de evolución del patrimonio neto, una entidad clasificará las partidas integrantes del **patrimonio neto** de acuerdo con su origen del siguiente modo:
- a) aportes de los propietarios; y
 - b) los resultados del período acumulados, distinguiendo entre:
 - (i) los resultados no asignados; y
 - (ii) los resultados cuya distribución se encuentre restringida por normas legales, contractuales o decisiones de la entidad (ganancias reservadas);
 - c) los **resultados diferidos acumulados**.
517. Una entidad discriminará, en el estado de evolución del patrimonio neto:
- a) el valor nominal del capital; y
 - b) el ajuste sobre el valor nominal del capital para expresar los **estados contables** en moneda homogénea.

Revelación en notas

518. Una entidad revelará lo referido al **patrimonio neto** según lo requerido por el Capítulo 6 "Normas generales sobre presentación de estados contables".

Otras normas aplicables

519. Para aplicar los requerimientos establecidos en esta sección, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:
- a) "Medición de costos" [ver los párrafos 102 a 110].
 - b) "Medición de valores corrientes" [ver los párrafos 117 a 122].
 - c) "Mediciones en moneda extranjera" [ver los párrafos 126 a 128].
 - d) "Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200].
 - e) "Cuestiones referidas al estado de resultados" [ver los párrafos 628 a 639].

CAPÍTULO 5

EFFECTOS CONTABLES PROCEDENTES DE DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS, TRANSACCIONES O CONTRATOS

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

520. En este capítulo se describen requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación de determinadas circunstancias, transacciones o contratos.
521. El contenido de este capítulo incluye **temas de baja complejidad contable** y se espera que estén presente en cualquier tipo de entidad que aplique esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

RECONOCIMIENTO DE INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE TRANSACCIONES (OPERACIONES DE INTERCAMBIO)

Definiciones

522. A los fines del tratamiento de los **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de transacciones (operaciones de intercambio), una entidad deberá considerar las definiciones siguientes.

Ingresos de actividades ordinarias: Son los aumentos del **patrimonio neto** originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios, la construcción de activos u otros hechos que hacen a las actividades principales de la entidad.

Incluyen:

- a) los **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de transacciones (operaciones de intercambio); y
- b) los **ingresos** generados por actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.

Ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio): Son los **ingresos de actividades ordinarias** originados en transacciones tales como las siguientes:

- a) Venta de bienes.
- b) Prestación de servicios.
- c) Construcción, fabricación o desarrollo de activos.
- d) Actividades de intermediación.

Actividades de intermediación: Son aquellas que involucran dos partes:

- a) El principal, comitente o mandante: entidad que encarga a un tercero (el intermediario) la realización de actividad o servicios comerciales por su cuenta. En general, el principal:
 - (i) es el responsable ante el cliente por la venta del bien, la prestación del servicio o la construcción de un **activo**;
 - (ii) asume el riesgo de inventario; y

- (iii) tiene capacidad para determinar el precio al cual está dispuesto a vender el bien o prestar el servicio.
- b) Intermediario, agente, consignatario: entidad o persona contratada por el principal para que realice actividades o servicios comerciales por su cuenta y cuya retribución consiste en una comisión o concepto similar. En general, el intermediario no asume los riesgos vinculados con la operación.

Reconocimiento (devengamiento)

523. Una entidad reconocerá los **ingresos de actividades ordinarias** por transacciones (operaciones de intercambio) cuando dichas transacciones estén concluidas de acuerdo con la sustancia o realidad económica, la que deberá primar sobre su forma legal o contractual. En función de ello, una entidad reconocerá:
- a) Los ingresos por venta de bienes: en el momento de obtención del control de tales bienes por parte del cliente. Por ejemplo, cuando se produce la entrega del **activo** y el cliente acepta el producto.
 - b) Los ingresos procedentes de servicios:
 - (i) De prestación continua: a lo largo del plazo durante el cual se realiza la prestación. Por ejemplo, a medida que restaura un edificio perteneciente al cliente.
 - (ii) No contemplados en (i): al concluir su prestación. Por ejemplo, cuando una consultora entrega el informe para cuya preparación fue contratada.
 - c) Los ingresos procedentes de contratos de construcción:
 - (i) Si se asemejan a venta de bienes, según lo dispuesto en el inciso a). Por ejemplo, si construye departamentos bajo la modalidad “a pozo” en su propio terreno y transfiere dichas propiedades al terminar la obra.
 - (ii) Si se asemejan a servicios de prestación continua, según lo dispuesto en (i) del inciso b). Por ejemplo, si construye un edificio sobre un terreno cuya propiedad pertenece al cliente.
 - d) Un anticipo de clientes si:
 - (i) se satisfacen las condiciones para el reconocimiento de los activos o la baja de los pasivos que constituyen su contrapartida, establecidas en otras secciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**; y
 - (ii) la transacción (operación de intercambio) no puede ser considerada concluida desde el punto de vista de la realidad económica, según lo establecido en los incisos previos, de este párrafo.
524. Cuando una transacción (operación de intercambio) involucre distintos componentes que generan **ingresos de actividades ordinarias** (por ejemplo, la venta de un producto que incluye un servicio prolongado de posventa), una entidad que es pequeña o mediana, podrá:
- a) no separar los **ingresos de actividades ordinarias** correspondientes a cada uno de dichos componentes; y
 - b) reconocer la totalidad del ingreso cuando se devengue el correspondiente al componente principal.

Medición

525. Una entidad medirá los **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de transacciones (operaciones de intercambio):
- En general, de acuerdo con los criterios establecidos, en otras secciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, para la medición contable de la contrapartida (es decir, de los activos incorporados o de los pasivos -anticipos de clientes- cancelados).
 - Si se originan en servicios de prestación continua o contratos de construcción asimilables a estos servicios, mediante una medición del grado de avance o cumplimiento.
 - Si provienen de actividades de intermediación, por un importe equivalente a la comisión o concepto similar.

Otras normas aplicables

526. Para aplicar los requerimientos establecidos en los párrafos 515 a 518 una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:
- “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110].*
 - “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].*
 - “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].*
 - “Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].*
 - “Créditos en moneda” [ver los párrafos 236 al 269].*
 - “Créditos en especie” [ver los párrafos 270 al 286].*
 - “Pasivos ciertos (deudas) en moneda” [ver los párrafos 457 al 476].*
 - “Pasivos ciertos (deudas) en especie” [ver los párrafos 477 al 486].*
 - “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].*
 - “Cuestiones referidas al estado de resultados” [ver los párrafos 628 a 639].*

COMPROMISOS QUE GENERAN PÉRDIDAS (CONTRATOS DE CARÁCTER ONEROSO)

Definiciones

527. A los fines del tratamiento de los compromisos que generan pérdidas, una entidad deberá considerar la definición siguiente.

Contrato de carácter oneroso: Es aquél en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones pendientes exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir de este.

Reconocimiento

528. Una entidad reconocerá y medirá como un **pasivo** la correspondiente **pérdida** que surja de un contrato de carácter oneroso, de cumplimiento ineludible.
529. Una entidad debe aplicar las normas contenidas en esta sección, por ejemplo, a compromisos de comprar bienes o servicios en ciertas cantidades y a determinados precios.
530. Son costos inevitables de cumplir el contrato los representados por el menor de los siguientes importes:
- el costo de cumplir sus cláusulas; y
 - la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

Otras normas aplicables

531. Para aplicar los requerimientos establecidos en esta sección, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:
- “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110].
 - “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
 - “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
 - “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
 - “Cuestiones referidas al estado de resultados” [ver los párrafos 628 a 639].

ARRENDAMIENTOS

Definiciones

532. A los fines del tratamiento de los contratos de arrendamiento, una entidad deberá considerar las definiciones siguientes.

Arrendamiento: Acuerdo por el cual una parte (el arrendador) cede a otra (el arrendatario) el derecho de uso de un **activo** durante un tiempo determinado, a cambio de una contraprestación (cuotas).

Arrendamiento financiero: Tipo de arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del **activo** arrendado, cuya titularidad puede transferirse o no. Como contraprestación, el arrendatario se

obliga a efectuar uno o más pagos que cubren sustancialmente el **valor razonable** del **activo** y las cargas financieras correspondientes.

Arrendamiento operativo: Cualquier arrendamiento no financiero.

Costos iniciales directos: Son los costos incrementales directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo en el caso de costos incurridos por un arrendador que sea a la vez fabricante o distribuidor.

Cuotas contingentes: Pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que su importe se basa en hechos futuros y factores que varían por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras, etc.)

Cuotas mínimas: Pagos que el arrendatario está obligado a efectuar con motivo del arrendamiento, excluyendo las cuotas contingentes, los servicios y los impuestos, más:

- a) En el caso del arrendatario: todo importe garantizado por él o por alguien relacionado con él.
- b) En el caso del arrendador: cualquier valor residual que se le garantice (por el arrendatario, por alguien relacionado con éste o cualquier tercero independiente).
- c) El pago necesario para ejercer la opción de compra, solo si el arrendatario posee dicha opción a un precio significativamente inferior al **valor razonable** que se espera tenga el bien a la fecha de ejercicio.

Tasa de interés implícita en el arrendamiento: Tasa de descuento que, al comienzo del arrendamiento, produce la igualdad entre:

- a) la suma del **valor razonable** del activo arrendado y los costos iniciales directos del arrendamiento; y
- b) la suma de los valores descontados de las cuotas mínimas por el arrendamiento y el valor residual no garantizado.

Valor residual no garantizado: Parte del valor residual del **activo** arrendado cuya realización no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por un tercero relacionado con el arrendador.

Vida económica: Período estimado, contado desde el comienzo del arrendamiento, a lo largo del cual la empresa espera consumir los beneficios económicos incorporados al **activo** arrendado.

Tipos de arrendamiento

533. Una entidad privilegiará la sustancia económica de los contratos celebrados antes que su forma jurídica para distinguir entre:

- a) arrendamientos financieros; y
- b) arrendamientos operativos.

534. Una entidad clasificará un arrendamiento como financiero cuando se presenten, individualmente o en combinación, situaciones que constituyan indicios de la transferencia de riesgos y beneficios. Entre ellas, las siguientes:
- a) el contrato transfiere la propiedad del **activo** al arrendatario al final del término del arrendamiento;
 - b) el arrendatario tiene la opción de comprar el **activo** a un precio lo suficientemente más bajo que el **valor razonable** esperado a la fecha de ejercer la opción, de manera tal que, al inicio del arrendamiento, sea razonablemente seguro ejercer la opción;
 - c) el plazo del arrendamiento cubre la parte principal de la vida económica del **activo**;
 - d) el valor descontado de las cuotas mínimas equivale sustancialmente al **valor razonable** del **activo** arrendado, al inicio del arrendamiento;
 - e) la naturaleza de los activos arrendados permite suponer que solo el arrendatario puede utilizarlos sin mayores modificaciones;
 - f) el arrendatario tiene la posibilidad de resolver el contrato, haciéndose cargo de las pérdidas que tal cancelación motive;
 - g) las ganancias y pérdidas motivadas por las fluctuaciones del valor residual razonable del **activo** recaen sobre el arrendatario; o
 - h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con cuotas ~~superiores~~ menores que las del mercado.
535. El arrendamiento de terrenos se presume operativo, sin admitir prueba en contrario, cuando el contrato no prevé que la titularidad del **activo** pase al arrendatario durante su vigencia o a su vencimiento.

Arrendamientos financieros

Arrendamientos financieros: contabilidad del arrendatario

536. Una entidad tratará los arrendamientos financieros del mismo modo que una compra financiada, contabilizando como precio de transferencia del bien arrendado al menor entre:
- a) la suma del **valor razonable** del **activo** arrendado y los costos iniciales directos; y
 - b) la suma de los valores descontados de las cuotas mínimas del arrendamiento (desde el punto de vista del arrendatario).
537. Una entidad calculará los valores descontados mediante:
- a) la tasa de interés implícita del arrendamiento; o
 - b) si no pudiera estimar la tasa del inciso anterior, el tipo de interés que debería asumir dicha entidad por incrementar su endeudamiento.

Arrendamientos financieros: contabilidad del arrendador cuando la entidad no es productora ni revendedora

538. Una entidad reconocerá los arrendamientos financieros como una cuenta por cobrar, por un importe igual al valor descontado de la suma de:
- a) las cuotas mínimas por el arrendamiento (desde el punto de vista del arrendador); y
 - b) cualquier valor residual no garantizado.
539. Una entidad calculará el valor descontado mediante la tasa de interés implícita del arrendamiento.
540. Una entidad deberá revisar periódicamente la medición del valor residual no garantizado. De producirse su desvalorización permanente, una entidad revisará la distribución de los resultados financieros a lo largo del plazo de arrendamiento y reconocerá un resultado por cualquier diferencia entre:
- a) la medición original más los resultados financieros devengados, calculados considerando el valor residual anteriormente determinado; y
 - b) la medición original más los resultados financieros devengados, calculados considerando el nuevo valor residual.

Arrendamientos financieros: contabilidad del arrendador cuando la entidad es productora o revendedora

541. Una entidad arrendadora que es productora o revendedora reconocerá los resultados derivados de una venta considerando:
- a) como precio de venta: el menor importe entre el **valor razonable** del **activo** y el valor descontado de los pagos mínimos (desde el punto de vista del arrendador); y
 - b) como costo del bien vendido: su medición contable menos el valor descontado de su valor residual no garantizado.
542. Una entidad calculará los valores descontados referidos en el párrafo anterior mediante una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación

Arrendamientos operativos

543. Una entidad que es arrendataria imputará las cuotas de un arrendamiento:
- a) como gastos del período durante el cual se generan sus obligaciones o se extinguen sus derechos (en el caso de pagos anticipados), si no corresponde sumarlos como componente del costo de un **activo**; o
 - b) como componente del costo del **activo**, si correspondiera.
544. Una entidad que es arrendadora imputará las cuotas de un arrendamiento como ingresos del período durante el cual se genera su derecho a cobro o se extingue su obligación (en el caso de cobros anticipados).

Modificaciones contractuales

545. Una entidad contabilizará como un nuevo contrato cualquier modificación de las condiciones o bases que permitieron calificar a un arrendamiento como financiero u operativo.

Venta acompañada o seguida de arrendamiento

546. Una entidad que vende un **activo** y simultánea o seguidamente contrate con el comprador el arrendamiento del mismo **activo**, aplicará las normas contenidas de los párrafos siguientes.

Venta acompañada o seguida de arrendamiento: arrendamiento financiero

547. Cuando la venta seguida de arrendamiento califica como arrendamiento financiero, una entidad que es arrendataria contabilizará la operación como un préstamo otorgado por el arrendador al arrendatario, con el **activo** como garantía. En tal caso:
- mantendrá el **activo** en su contabilidad; y
 - no reconocerá ningún resultado por la venta.
548. Una entidad que es arrendataria tratará la diferencia entre el precio de venta y el total de las cuotas mínimas como un **costo financiero**, de acuerdo con lo establecido en la sección "*Tratamiento de componentes financieros*" [ver los párrafos 129 a 142].
549. Si el **valor razonable** del **activo** al momento de la venta fuera inferior a su medición contable, una entidad no realizará ajuste alguno y analizará si dicha circunstancia constituye un indicio de **pérdidas por desvalorización**.

Venta acompañada o seguida de arrendamiento: arrendamiento operativo

550. Cuando la venta seguida de arrendamiento califica como arrendamiento operativo, una entidad que es arrendataria determinará en primer lugar si la medición contable del bien a la fecha de la transacción es superior a su **valor razonable**, en cuyo caso reconocerá las **pérdidas por desvalorización** correspondientes.
551. Una vez realizada la tarea descrita en el párrafo anterior, una entidad que es arrendataria procederá del siguiente modo:
- Si el precio de venta del **activo** es igual o menor a su **valor razonable** y el resultado de la venta es positivo: reconocerá como resultado del período la diferencia entre dicho precio y la medición contable del **activo** a la fecha de la transacción.
 - Si el precio de venta del bien es menor a su **valor razonable**, el resultado de la venta es negativo y los precios establecidos para las cuotas del arrendamiento son iguales o superiores a los de mercado: reconocerá una

- pérdida** por la diferencia entre dicho precio y la medición contable del **activo** a la fecha de la transacción.
- c) Si el precio de venta del bien es menor a su **valor razonable**, el resultado de la venta es negativo y los precios establecidos para las cuotas del arrendamiento son inferiores a los de mercado:
- (i) determinará la medida en que el menor precio de venta se compensa con los menores pagos futuros de cuotas de arrendamientos;
 - (ii) reconocerá una **pérdida** por la diferencia entre el precio de venta y la medición contable del **activo** a la fecha de la transacción que no esté compensada por los ahorros en los futuros pagos de cuotas por arrendamientos; y
 - (iii) reconocerá como resultados a lo largo del plazo durante el cual se espera utilizar el **activo** arrendado las diferencias no reconocidas como resultados por aplicación del inciso (ii).
- d) Si el precio de venta del bien es mayor a su **valor razonable**:
- (i) reconocerá una **ganancia** por cualquier diferencia entre el **valor razonable** del **activo** y su medición contable a la fecha de la transacción; y
 - (ii) reconocerá como resultado a lo largo del plazo durante el cual se espera utilizar el **activo** arrendado el exceso del precio de venta sobre el **valor razonable** del bien.

Presentación y revelación

Presentación y revelación: estados contables del arrendador

552. Una entidad que es arrendadora presentará la siguiente información por todos los contratos de arrendamiento (financieros u operativos):
- a) una descripción de las condiciones generales de los contratos;
 - b) la desagregación por plazo de vencimiento del total de las cuotas mínimas y de su valor actual; y
 - c) el total imputado a resultados en concepto de cuotas contingentes.
553. Una entidad que es arrendadora presentará por sus contratos de arrendamientos financieros:
- a) una conciliación entre el total de activos por arrendamientos y el valor actual de las cuotas mínimas (desde el punto de vista del arrendador) a la **fecha de los estados contables**;
 - b) los **ingresos financieros** no devengados;
 - c) los valores residuales no garantizados; y
 - d) la previsión para desvalorización sobre las cuotas mínimas a cobrar.
554. Una entidad pequeña o mediana podrá no revelar la información requerida por el

párrafo anterior.

Presentación y revelación: estados contables del arrendatario

555. Una entidad que es arrendataria presentará la siguiente información por todos los contratos de arrendamiento (financieros u operativos):
- a) una descripción de las condiciones generales de los contratos que incluya, como mínimo:
 - (i) las bases de determinación de las cuotas contingentes;
 - (ii) las cláusulas establecidas en materia de renovación del contrato, opciones de compra y aumento de precios; y
 - (iii) las restricciones impuestas por los contratos firmados, tales como las referidas a distribución de dividendos, endeudamiento, nuevos contratos de arrendamiento; etc.;
 - b) la desagregación por plazo de vencimiento del total de las cuotas mínimas y de su valor actual, distinguiendo los siguientes plazos (contados desde la fecha de cierre de los **estados contables**):
 - (i) un año o menos;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - c) el total imputado a resultados en concepto de cuotas contingentes; y
 - d) el importe de las cuotas mínimas a cobrar por contratos de subarrendamientos no susceptibles de cancelación por los subarrendatarios.
556. Una entidad que es arrendataria presentará, por sus contratos de arrendamiento financiero, una conciliación entre el total de las cuotas mínimas comprometidas a la **fecha de los estados contables** y su valor actual.
557. Una entidad pequeña o mediana podrá no revelar la información requerida por el inciso b) del párrafo 555 y por el párrafo 556.
558. Una entidad que es arrendataria presentará, por sus contratos de arrendamiento operativo, los totales imputados al resultado del período en concepto de cuotas mínimas y cuotas por subarrendamientos.

Otras normas aplicables

559. Para aplicar los requerimientos establecidos en esta sección, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:
- a) *“Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110].*
 - b) *“Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].*

- c) *“Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].*
- d) *“Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].*
- e) *“Cuestiones referidas al estado de resultados” [ver los párrafos 628 a 639].*

SUBSIDIOS Y OTRAS AYUDAS GUBERNAMENTALES

Definiciones

560. A los fines de contabilizar los subsidios del gobierno y otras ayudas gubernamentales, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Ayudas gubernamentales: Acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios.

Préstamos con cláusula de condonación: Préstamos en los cuales el prestamista se compromete a renunciar a su reembolso, bajo ciertas condiciones establecidas.

Subsidios gubernamentales: Ayudas gubernamentales en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad.

Los subsidios gubernamentales excluyen:

- a) formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor; y
- b) transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

Reconocimiento

561. Una entidad reconocerá un resultado procedente de un subsidio gubernamental no sujeto al cumplimiento de condiciones futuras cuando:

- a) haya sido recibido; o
- b) su recepción sea probable.

562. Si el subsidio gubernamental está sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, una entidad reconocerá:

- a) Un **pasivo** hasta que satisfaga los requisitos establecidos en el inciso siguiente.
- b) Un resultado desde el momento en que:
 - (i) cumpla los requisitos exigidos; y
 - (ii) su recepción:
 - 1. haya ocurrido; o
 - 2. sea probable.

- 563. Una entidad reconocerá un subsidio gubernamental procedente de un préstamo con cláusula de condonación cuando existe razonable seguridad de que la entidad cumplirá los términos exigidos para su condonación.
- 564. Una entidad tratará el beneficio de un préstamo del gobierno a una tasa de interés inferior a la del mercado como un subsidio gubernamental.
- 565. Una entidad contabilizará un subsidio gubernamental que se convierta en reembolsable como un cambio en una estimación contable.

Medición inicial

- 566. Una entidad medirá:
 - a) De acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204: los subsidios gubernamentales consistentes en transferencias de activos no monetarios, como terrenos u otros recursos.
 - b) Por la diferencia entre el importe recibido y el valor descontado de los flujos de efectivo futuros: los subsidios gubernamentales consistentes en un préstamo del gobierno a una tasa inferior a la de mercado.
 - c) Por un importe igual al valor contable del **activo** recibido: el resto de los subsidios gubernamentales.

Presentación de subsidios gubernamentales

Presentación de los subsidios gubernamentales en el estado de situación patrimonial

- 567. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará los subsidios gubernamentales que no han sido reconocidas aun como resultados, incluyendo las de carácter no monetario a **valor razonable**, como pasivos en un rubro separado de los demás.

Presentación de los subsidios gubernamentales en el estado de resultados (o estado de recursos y gastos)

- 568. En el estado de resultados, una entidad presentará los subsidios gubernamentales como:
 - a) ingresos; o
 - b) reducciones de los gastos con los cuales se relacionan.

Revelación en notas

- 569. Una entidad revelará información sobre:
 - a) las **políticas contables** adoptadas respecto de los subsidios gubernamentales, incluyendo las formas de presentación adoptadas en el estado de resultados;

- b) la naturaleza y alcance de los subsidios gubernamentales reconocidas en los **estados contables**, así como una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales, de las que se haya beneficiado directamente; y
- c) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales reconocidas.

Otras normas aplicables

570. Para aplicar los requerimientos establecidos en esta sección, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:

- a) *“Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110].*
- b) *“Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].*
- c) *“Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].*
- d) *“Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].*
- e) *“Cuestiones referidas al estado de resultados” [ver los párrafos 628 a 639].*

CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Definiciones

571. A los fines de contabilizar las consecuencias económicas del impuesto a las ganancias, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Base fiscal: Valuación fiscal o medición de los activos y pasivos resultante de aplicar las normas de la legislación referida al impuesto a las ganancias.

Diferencias temporarias: Son las existentes entre el resultado contable y fiscal que se originan en un ejercicio y se revierten en uno o más períodos posteriores. Se calculan comparando la medición contable de activos y pasivos contables y la base fiscal de dichos activos y pasivos, a la **fecha de los estados contables**.

Diferencias temporarias deducibles: Son las diferencias temporarias que darán lugar a la reducción de los beneficios imponibles futuros.

Diferencias temporarias imponibles: Son las diferencias temporarias que darán lugar al aumento de los beneficios imponibles futuros.

Impuesto a las ganancias: Partida que refleja el efecto del gravamen que recae sobre las ganancias finales. Equivale a la suma algebraica del impuesto a las ganancias corriente y el impuesto a las ganancias diferido (cuando este se contabiliza).

Impuesto a las ganancias corriente: Importe determinado en función de las ganancias fiscales del período actual, según surge de la presentación impositiva.

Impuesto a las ganancias diferido: Importe que se estima pagar o recuperar por las ganancias o pérdidas fiscales de períodos futuros, debido a los efectos de transacciones contabilizadas a la **fecha de los estados contables**.

Tasa (alícuota) fiscal: Alícuota que se espera rija en el momento estimado de reversión de las diferencias temporarias o compensación de pérdidas fiscales, de acuerdo con normas legales aprobadas a la **fecha de los estados contables**. Cuando la legislación fiscal establezca escalas progresivas o similares, deberá utilizarse:

- a) la tasa promedio que se estime aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los períodos en los que se espere revertir las diferencias o compensar los quebrantos; o
- b) la tasa promedio surgida de la liquidación del impuesto del período actual.

Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias corriente

Reconocimiento de pasivos por impuesto corriente

572. Una entidad pequeña podrá reconocer exclusivamente el gasto y el **pasivo** por impuesto a las ganancias corriente. En este caso, la entidad no reconocerá activos ni pasivos por impuestos diferidos.
573. En la medida en que reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación establecida en el párrafo 83, una entidad mediana podrá reconocer exclusivamente el gasto y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente. Por lo general, una entidad llegará a esta conclusión si los **usuarios específicos** de sus **estados contables**, a la fecha de la evaluación, son exclusivamente:
 - a) los órganos de control societario; o
 - b) los organismos de recaudación fiscal.

Medición de pasivos o activos por impuesto corriente

574. Una entidad medirá los pasivos o activos por impuestos corrientes a su valor nominal.

Presentación y revelación de pasivos o activos y gasto o ingreso por impuesto a las ganancias corriente

575. Una entidad compensará los pasivos y activos por impuesto a las ganancias corriente solo si tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar sus importes (por ejemplo, la obligación determinada en un ejercicio debe exponerse neta de anticipos, retenciones y otros pagos a cuenta).
576. Una entidad presentará el **pasivo o activo** neto por impuesto corriente y lo incluirá dentro de las deudas fiscales u otros créditos en moneda, según corresponda. En este

último caso, a los fines de presentación en notas, se aplicará lo dispuesto en el párrafo 266.

577. Una entidad presentará el gasto por impuesto a las ganancias corriente dentro de la misma sección del estado de resultados o del estado de evolución del patrimonio neto donde se exponen las partidas que le dieron origen. A esos fines expondrá netas del impuesto a las ganancias
- a) En el estado de resultados, partidas tales como:
 - (i) los resultados de las operaciones que continúan; y
 - (ii) los resultados de operaciones discontinuadas o en discontinuación.
 - b) En el estado de evolución del patrimonio, partidas tales como:
 - (i) los **resultados diferidos**; y
 - (ii) los ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias diferido

Reconocimiento de pasivos o activos por impuesto diferido

578. Una entidad que no es pequeña aplicará el método del impuesto diferido y, por lo tanto, reconocerá:
- a) el gasto y el pasivo por impuesto a las ganancias corriente; y
 - b) el gasto o ingreso y el **pasivo** o **activo** por impuesto a las ganancias diferido.
579. Una entidad calculará el gasto o ingreso por impuesto a las ganancias diferido surgido de la diferencia entre la medición de pasivos o activos por impuestos diferidos a la **fecha de los estados contables** y su respectiva medición al cierre del ejercicio anterior.
580. Por aplicación del método del impuesto diferido una entidad reconocerá, con las limitaciones establecidas en las secciones *“Excepciones al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido” [ver párrafo 582]* y *“Excepciones al reconocimiento de activos por impuesto diferido” [ver párrafo 584]*:
- a) un pasivo por impuesto diferido (generado por diferencias temporarias imponibles), siempre que sea **probable** que la recuperación o la cancelación de la medición contable de un **activo** o **pasivo** vaya a producir pagos fiscales mayores;
 - b) un activo por impuesto diferido (generado por diferencias temporarias deducibles), siempre que sea **probable** que la recuperación o la cancelación de la medición contable de un **activo** o **pasivo** vaya a producir pagos fiscales menores; y
 - c) un activo por impuesto diferido cuando existan pérdidas fiscales o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados siempre que resulte **probable** su deducción de ganancias imponibles futuras.
581. Una entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos proveniente de pérdidas fiscales o quebrantos impositivos solo en la medida en que estime **probable** la

obtención de ganancias imponibles futuras suficientes. Para evaluar la probabilidad de obtener tales ganancias, una entidad deberá considerar si:

- a) las pérdidas o quebrantos fiscales han sido producidos por causas identificables, cuya repetición es improbable;
- b) existen normas que establecen un límite temporal para la utilización de tales quebrantos;
- c) reconoció pasivos por impuestos diferidos que permitan estimar la existencia de futuros importes imponibles; o
- d) tiene oportunidades de planificación fiscal que le permita incrementar los beneficios imponibles futuros (por ejemplo, intercambiando activos cuyos ingresos están exentos por otros que generan ganancia gravada o eligiendo el momento para la imputación de ciertos ingresos o gastos a los fines de la determinación de la ganancia imponible).

Excepciones al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido

582. Una entidad no reconocerá pasivos por impuestos diferidos procedentes de:

- a) Un valor llave que no es deducible impositivamente;
- b) El reconocimiento inicial de un **activo** o de un **pasivo** en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y
 - (ii) a la fecha de la transacción no afecta el resultado contable ni el impositivo.
- c) Inversiones en sucursales, en sociedades controladas o vinculadas o en negocios conjuntos si:
 - (i) la inversora puede controlar los momentos de reversión de tales diferencias temporarias; y
 - (ii) es improbable que dichas diferencias se reviertan en un futuro previsible.

583. Una entidad podrá no reconocer los pasivos por impuestos diferidos provenientes de:

- a) Diferencias entre la medición contable y base fiscal de terrenos y otros activos no amortizables no destinados a la venta o negociación cuando es improbable que dichas diferencias se reviertan en un futuro previsible (por ejemplo, porque no se espera su venta en un plazo razonable).
- b) Diferencias entre la medición contable y base fiscal de ciertos tipos de hacienda que probablemente no generen mayores pagos fiscales en el momento de la venta debido a los requisitos establecidos por la legislación fiscal (por ejemplo, el mantenimiento del número de cabezas).

Excepciones al reconocimiento de activos por impuesto diferido

584. Una entidad no reconocerá activos por impuestos diferidos procedentes de:

- a) El reconocimiento inicial de un **activo** o de un **pasivo** en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y

- (ii) a la fecha de la transacción no afecta el resultado contable ni el impositivo.
- b) Inversiones en sucursales, en sociedades controladas o vinculadas o en negocios conjuntos si es improbable que:
 - (i) las diferencias se revertan en un futuro previsible; o
 - (ii) la entidad espere ganancias imponibles suficientes contra las cuales computar tales diferencias.

Medición inicial y posterior de los pasivos o activos por impuesto diferido

585. Para medir los pasivos (activos) por impuestos diferidos provenientes de diferencias temporarias, una entidad deberá:
- a) comparar la medición contable de los activos y pasivos con su respectiva base fiscal;
 - b) determinar las diferencias temporarias imponibles (generadoras de pasivos por impuestos diferidos) y las diferencias temporarias deducibles (generadoras de activos por impuestos diferidos); y
 - c) multiplicar tales diferencias temporarias por la tasa (alícuota) fiscal.
586. Para medir los activos por impuestos diferidos procedentes de pérdidas fiscales, una entidad deberá:
- a) calcular la pérdida fiscal; y
 - b) multiplicar tal pérdida por la tasa (alícuota) fiscal.
587. Una entidad podrá medir la totalidad de los pasivos y activos por impuestos diferidos:
- a) a su valor nominal; o
 - b) a su valor descontado utilizando una tasa del momento de la medición que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación.

Determinación de la base fiscal de activos y pasivos

588. Una entidad considerará que la base fiscal de un **activo** es igual a:
- a) el importe que podrá deducirse de los beneficios fiscales futuros cuando recupere la medición contable del **activo** mediante su venta o uso (por ejemplo, la valuación fiscal de mercaderías cuya venta genere ingresos gravados por el impuesto); o
 - b) su medición contable, cuando se trate de activos cuyos beneficios económicos no tributan porque están exentos o ya tributaron (por ejemplo, la cobranza de un crédito por ventas cuyo resultado fiscal se reconoció en el período de la venta).
589. Una entidad considerará que la base fiscal de un **pasivo** es igual a:
- a) la medición contable del **pasivo** menos cualquier suma que podrá deducirse en el futuro para la determinación del resultado fiscal (por ejemplo: la base fiscal de

un **pasivo** por multas no deducibles fiscalmente es equivalente a su medición contable; la de una previsión para juicios que será deducible fiscalmente en ejercicios futuros es igual a cero); o

- b) su medición contable menos cualquier importe de ingresos que no resulte imponible en el futuro cuando se trate de anticipos de clientes (o similares) que tributaron en el ejercicio del cobro (por ejemplo, alquileres cobrados por adelantado).

590. Una entidad deberá tener en cuenta que algunas partidas no reconocidas en los **estados contables** pueden tener base fiscal.

Comparación con el valor recuperable de los activos por impuestos diferidos

591. Una entidad no podrá medir ningún activo por impuesto diferido por encima de su **valor recuperable**, que es el importe máximo de beneficios imponibles futuros, esperados durante el lapso en el cual podrá computar las diferencias temporarias deducibles o los quebrantos fiscales.

592. Una entidad reconocerá **pérdidas por desvalorización** de sus activos por impuestos diferidos cuando sea improbable su recuperación total o parcial.

593. Una entidad podrá revertir la desvalorización de sus activos por impuestos diferidos en la medida en que desaparezcan las causas que la motivaron.

594. Una entidad imputará la contrapartida tanto de una **pérdida por desvalorización** como de una reversión de dicha pérdida al impuesto a las ganancias.

595. Una entidad revertirá **pérdidas por desvalorización** reconocidas en períodos anteriores solo cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, se modifiquen las estimaciones efectuadas para determinar el **valor recuperable**. En tal caso, aumentará la medición contable de los activos por impuestos diferidos relacionados por un importe que sea el menor entre:

- a) la medición contable que dicho **activo** habría tenido si nunca se hubiese reconocido una **pérdida por desvalorización**; y
- b) su nuevo **valor recuperable**.

Presentación y revelación de pasivos o activos) y pérdidas o ganancias por impuesto diferido

596. En el estado de situación patrimonial, una entidad compensará los pasivos y activos por impuesto a las ganancias diferido solo si tiene el derecho exigible legalmente de compensar sus importes (por ejemplo, porque se vinculan con la misma autoridad fiscal).

597. En el estado de situación patrimonial, una entidad presentará el pasivo o activo por impuesto diferido, según lo indicado en el párrafo anterior, como rubro no corriente y lo expondrá:

- a) dentro de las deudas fiscales u otros créditos en moneda; o

- b) como una partida separada denominada “pasivos por impuestos diferidos” o “activos por impuestos diferidos”.
598. Una entidad presentará el gasto por impuesto a las ganancias diferido dentro de la misma sección del estado de resultados o del estado de evolución del **patrimonio neto** donde se exponen las partidas que le dieron origen. A esos fines expondrá netas del impuesto a las ganancias
- a) En el estado de resultados, partidas tales como:
 - (i) los resultados de las operaciones que continúan; y
 - (ii) los resultados de operaciones discontinuadas o en discontinuación.
 - b) En el estado de evolución del patrimonio neto, partidas tales como:
 - (i) los **resultados diferidos**; y
 - (ii) los ajustes de resultados de ejercicios anteriores.
599. Una entidad deberá revelar en notas:
- a) la composición del gasto o ingreso por impuesto a las ganancias, distinguiendo entre impuesto corriente e impuesto diferido;
 - b) por cada tipo de pasivo o activo por impuestos diferidos, clasificado según la diferencia temporaria que le dio origen:
 - (i) el saldo inicial;
 - (ii) la variación del saldo durante el período; y
 - (iii) el saldo final;
 - c) una explicación de los cambios producidos durante el período en la tasa o tasas impositivas aplicables;
 - d) los motivos para reconocer activos por impuestos diferidos provenientes de pérdidas fiscales cuando obtuvo **pérdida** en el ejercicio actual o en el precedente;
 - e) respecto de cada tipo de diferencias temporarias y de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los créditos y deudas por impuestos diferidos reconocidos a la fecha de cada uno de los períodos presentados;
 - (ii) el importe que afectó el resultado del período, si no surgiera con evidencia de la información sobre las variaciones de los importes reconocidos en los estados de situación patrimonial
 - f) una conciliación entre el gasto o ingreso imputado a resultados y el impuesto teórico (que surge de multiplicar el resultado contable por la tasa fiscal vigente), excepto que:
 - (i) sea una entidad pequeña o mediana que opta por no presentar esta conciliación; o
 - (ii) es cualquier entidad que prepara sus **estados contables** considerando lo establecido en la sección “Expresión de los **estados contables** en moneda

homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los **estados contables**)” [ver los párrafos 176 a 200], y la entidad opte por no presentar dicha conciliación.

- g) los pasivos o activos no reconocidos por aplicación de las secciones *“Excepciones al reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos”* [ver párrafo 582] y *“Excepciones al reconocimiento de activos por impuestos diferidos”* [ver párrafo 584];
- h) el importe y fecha de validez, si la tuviera, de las diferencias temporarias deducibles y pérdidas fiscales no utilizadas para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación patrimonial, en la medida en que la falta de reconocimiento no se derive de las excepciones contempladas del párrafo 584;
- i) si la entidad optó por medir los activos y pasivos diferidos a su valor actual:
 - (i) su valor nominal y su valor descontado clasificado por año durante el cual se estima tendrá lugar su reversión;
 - (ii) la tasa de interés utilizada en el descuento.

Otras normas aplicables

600. Para aplicar los requerimientos establecidos en esta sección, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:

- a) *“Mediciones en moneda extranjera”* [ver los párrafos 126 a 128].
- b) *“Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)”* [ver los párrafos 176 a 200].
- c) *“Cuestiones referidas al estado de resultados”* [ver los párrafos 628 a 639].

REESTRUCTURACIONES

Reconocimiento y medición

601. Una entidad reconocerá un **pasivo** con contrapartida en el resultado del período cuando, a la **fecha de los estados contables**:

- a) decidió un cambio del alcance de la actividad de la entidad o de la manera de llevarla a cabo, que incluye uno o más de los siguientes aspectos:
 - (i) La reestructuración organizativa de la entidad, mediante eliminación de niveles gerenciales o reducción significativa de la cantidad del personal.
 - (ii) La discontinuación de las actividades productivas o comerciales llevadas a cabo en determinadas localizaciones.
 - (iii) La eliminación de líneas de productos.

- (iv) La cancelación unilateral de contratos importantes;
 - b) elaboró un programa detallado de reestructuración mediante el cual identifica:
 - (i) las actividades involucradas (por ejemplo: las líneas de negocios que van a ser vendidas o liquidadas);
 - (ii) las principales localizaciones afectadas (por ejemplo: los países o regiones donde se efectúan actividades que serán discontinuadas o trasladadas);
 - (iii) el número aproximado de empleados que recibirán compensaciones por la finalización de sus servicios, así como los lugares donde trabajan y sus funciones;
 - (iv) los desembolsos a efectuar; y
 - (v) el momento de implementación del plan;
 - c) generó en terceros la expectativa válida de que la entidad llevará a cabo la reestructuración, mediante:
 - (i) el comienzo de su implementación; o
 - (ii) el anuncio de sus aspectos principales a las personas afectadas (por ejemplo: clientes, proveedores, empleados o sindicatos); y
 - d) prevé implementar el programa de reestructuración tan pronto como sea posible y lo completará en un lapso tal que haga improbable la introducción de cambios significativos al plan.
602. Al reconocer un **pasivo** por reestructuración una entidad:
- a) incluirá los costos directos que ella demande; y
 - b) no computará:
 - (i) los costos asociados con las actividades que se mantendrán (por ejemplo: los que ocasionen la capacitación o la reubicación de los empleados que continuarán prestando servicios, los de comercialización o publicidad o las inversiones en nuevos sistemas informáticos y redes de distribución); y
 - (ii) la **ganancia** esperada por la desafectación de activos que la reestructuración producirá.
603. Una entidad verificará el **valor recuperable** correspondiente a los segmentos que proyecta vender o dar de baja con motivo de la reestructuración y aplicar las normas referidas a activos no corrientes mantenidos para la venta cuando tenga lugar el retiro de tales activos *[ver párrafos 416 a 434]*.

Otras normas aplicables

604. Para aplicar los requerimientos establecidos en esta sección, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**. Por ejemplo, las referidas a:
- a) *“Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110]*.

- b) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
- c) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].
- d) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
- e) “Cuestiones referidas al estado de resultados” [ver los párrafos 628 a 639].

CAPÍTULO 6

NORMAS GENERALES SOBRE PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

605. En este capítulo se describen los requerimientos generales para la presentación de los **estados contables** de entidades con y sin fines de lucro, excepto las entidades cooperativas.
606. Una entidad deberá presentar sus **estados contables** cumpliendo los requerimientos sobre presentación e información a revelar en notas establecidos en el presente capítulo, en otras secciones de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

CUESTIONES REFERIDAS AL ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

Definiciones

607. A los fines de presentar el estado contable referido en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Estado de situación patrimonial: estado contable mediante el cual una entidad presenta, a un momento determinado, sus activos, pasivos y **patrimonio neto**.

Estructura

608. En el estado de situación patrimonial, una entidad incluirá los siguientes capítulos:
- activo**;
 - pasivo**; y
 - patrimonio neto**.
609. En el estado de situación patrimonial, una entidad distinguirá, entre otros, los siguientes rubros referidos al **activo**, clasificados como se indica en los párrafos 612 a 623:
- Caja y bancos.
 - Inversiones financieras.
 - Cuentas por cobrar a clientes en moneda.
 - Cuentas por cobrar a clientes en especie.
 - Otras cuentas por cobrar en moneda.
 - Otras cuentas por cobrar en especie.
 - Bienes de cambio.
 - Bienes de uso.

- i) Activos intangibles.
 - j) Propiedades de inversión.
 - k) Participaciones permanentes en otras entidades.
 - l) Otras inversiones.
 - m) Otros activos.
 - n) Activo neto por impuesto diferido.
610. En el estado de situación patrimonial, una entidad distinguirá los siguientes rubros referidos al pasivo, clasificados como se indica en los párrafos 612 a 623:
- a) Deudas con proveedores de bienes o servicios.
 - b) Préstamos y otros pasivos financieros.
 - c) Deudas fiscales.
 - d) Deudas laborales y previsionales.
 - e) Otras deudas.
 - f) Pasivo neto por impuesto diferido.
 - g) Previsiones.
611. Una entidad expondrá, en el estado de situación patrimonial, el **patrimonio neto** en una línea, y lo referenciará al estado de evolución del patrimonio neto.

Clasificación: selección de la base de presentación más relevante

612. Una entidad clasificará sus activos y pasivos como activos (pasivos) corrientes, o activos (pasivos) no corrientes, excepto por lo establecido en el párrafo siguiente.
613. Cuando una presentación basada en el grado de liquidez (exigibilidad) proporcione una información fiable que sea más relevante que la clasificación como corriente o no corriente, una entidad:
- a) Presentará:
 - (i) todos los activos, ordenados de acuerdo con su liquidez (ascendente o descendente); y
 - (ii) todos los pasivos ordenados de acuerdo con:
 - 1. su naturaleza; o
 - 2. su exigibilidad global aproximada (ascendente o descendente, de forma consistente con el criterio utilizado para presentar los activos).
 - b) revelará en notas, para cada rubro, el importe esperado a recuperar o cancelar antes o después del plazo de doce meses, contado a partir de la **fecha de los estados contables**.
614. Una entidad considerará que el tipo de presentación referido en el párrafo anterior es pertinente si no suministra bienes ni presta servicios dentro de un plazo claramente

identificable. Normalmente es el caso de actividades tales como las desarrolladas por entidades financieras, fondos comunes de inversión o entidades aseguradoras.

615. Cuando desarrolle actividades claramente diferenciadas (por ejemplo, fabricación de bienes o reventa de mercaderías y prestación de servicios financieros), una entidad podrá combinar:
- a) una clasificación de partidas entre rubros corrientes y no corrientes para algunas de ellas, según lo establecido en los párrafos 616 a 623; y
 - b) una presentación de acuerdo con el grado de liquidez, según lo dispuesto en el párrafo 612 a 614.

Clasificación de activos (pasivos) como corrientes o no corrientes

616. Cuando una entidad clasifique sus activos y pasivos como activos (pasivos) corrientes, o activos (pasivos) no corrientes, lo hará en función a los criterios establecidos en los párrafos 617 a 623.
617. Una entidad clasificará un **activo** como corriente si espera que se convertirá en efectivo o equivalentes en el plazo de un año, computado desde la **fecha de los estados contables**, o si ya lo son a esta fecha.
618. En función a lo indicado en el párrafo anterior, se considerarán activos corrientes:
- a) Los saldos de libre disponibilidad en caja y bancos a la **fecha de los estados contables**.
 - b) Otros activos cuya conversión en efectivo o equivalentes se estima que se producirá dentro de los doce meses siguientes a la **fecha de los estados contables**.
 - c) Los bienes consumibles y derechos que evitarán salidas de efectivo o equivalentes en los doce meses siguientes a la **fecha de los estados contables**, siempre que, por su naturaleza, no implicaron una futura apropiación a activos inmovilizados.
 - d) Los activos que por disposiciones contractuales o análogas deben destinarse a cancelar pasivos corrientes.
619. Los activos no corrientes comprenden a todos los que no puedan ser clasificados como corrientes, de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior.
620. Una entidad clasificará un **pasivo** como corriente a los siguientes:
- a) Los pasivos que son exigibles a la **fecha de los estados contables**.
 - b) Los pasivos cuyo vencimiento o exigibilidad se producirá en los doce meses siguientes a la **fecha de los estados contables**.
 - c) Las provisiones constituidas para afrontar obligaciones eventuales que pudiesen convertirse en obligaciones ciertas y exigibles dentro de los doce meses siguientes a la **fecha de los estados contables**.
621. Los pasivos no corrientes comprenden a todos los que no puedan ser clasificados como corrientes, de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior.

622. Cuando un **activo** o un pasivo, en virtud de los períodos en los que habrá de producirse su conversión en efectivo o equivalentes o su exigibilidad, respectivamente, participa del carácter de corriente y no corriente, una entidad asignará sus respectivas porciones a cada grupo según corresponda.
623. Además de lo indicado en los párrafos precedentes, a efecto de la clasificación de rubros como activos (pasivos) corrientes, o activos (pasivos) no corrientes, una entidad tendrá en cuenta lo siguiente:
- a) La intención de los órganos de la entidad respecto de sus bienes, derechos u obligaciones.
 - b) La información de índices de rotación, si no fuera posible una discriminación específica.
 - c) La información adicional que pueda obtenerse hasta la fecha de aprobación de los **estados contables** por parte de la **dirección**, que contribuya a clasificar los rubros como activos (pasivos) corrientes, o activos (pasivos) no corrientes.

Partidas de ajuste de la medición

624. Una entidad deducirá o adicionará, según corresponda, las partidas de ajuste de medición de los rubros del **activo** y del **pasivo** (tales como depreciaciones o amortizaciones acumuladas, componentes financieros explícitos o implícitos no devengados, previsión para cuentas de cobro dudoso, etc.) directamente de las cuentas patrimoniales respectivas.
625. Cuando las partidas de ajuste de la medición sean significativas, una entidad las identificará en notas o en el cuerpo de los **estados contables**.

Compensación de partidas

626. Una entidad expondrá las partidas relacionadas por su importe neto cuando:
- a) su compensación futura sea legalmente admisible; y
 - b) tenga la intención o la obligación de realizarla.
627. Cuando las partidas compensadas sean significativas, una entidad identificará los importes brutos compensados en las notas o en el cuerpo de los **estados contables**.

CUESTIONES REFERIDAS AL ESTADO DE RESULTADOS

Definiciones

628. A los fines de presentar el estado contable referido en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Estado de resultados: Es el estado contable que informa sobre las causas que generaron el resultado del período (ingresos, gastos, ganancias, pérdidas).

Presentación de las partidas del resultado del período, en general

629. Dentro de las partidas de resultados, una entidad distinguirá, entre otros, los siguientes componentes:
- a) los **ingresos de actividades ordinarias** *[ver los párrafos 523 a 526]*; distinguiendo entre:
 - (i) los **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de transacciones (operaciones de intercambio); y
 - (ii) los otros **ingresos de actividades ordinarias** *[ver el párrafo 523]*.
 - b) el costo incurrido para obtener **ingresos de actividades ordinarias**;
 - c) los resultados por medición de bienes de cambio al **valor neto de realización**;
 - d) los gastos operativos, clasificados por función;
 - e) los resultados de participaciones permanentes en otras entidades;
 - f) otros ingresos y egresos;
 - g) las **pérdidas por desvalorización** o la reversión de dichas pérdidas, clasificándolas en el cuerpo del estado o en notas de acuerdo con el **activo** que las originó;
 - h) los resultados financieros y de tenencia (incluyendo el resultado por cambios en el poder adquisitivo de la moneda), de conformidad con lo establecido en los párrafos 631 a 635;
 - i) el impuesto a las ganancias atribuible al resultado que corresponda a las operaciones que continúan; y
 - j) el resultado de cualquier actividad discontinuada, neta del impuesto a las ganancias atribuible a ella.
630. Una entidad no presentará partida alguna como resultado extraordinario. No obstante, una entidad revelará en notas la naturaleza y monto de aquellas partidas de resultados del período que son inusuales por su naturaleza, tamaño o incidencia.

Presentación de los resultados financieros y de tenencia

Selección de la política de presentación más relevante

631. Cuando ciertos resultados financieros y de tenencia se relacionan con los resultados de actividades ordinarias (por ejemplo, el resultado de tenencia de los bienes de cambio, o los intereses por financiación que forman parte de la estrategia de negocios), una entidad podrá presentarlos fuera del acápite al que se refieren los párrafos 632 a 635 si con ello logra información más relevante.

Presentación de ciertos resultados financieros y de tenencia en un acápite separado

632. Una entidad podrá presentar los resultados financieros y de tenencia (incluyendo el resultado por cambios en el poder adquisitivo de la moneda), distintos de los que se

presentan de forma separada de conformidad con la presente Resolución Técnica u **otras normas contables:**

- a) en forma simplificada, exponiendo dichos resultados en una sola línea; o
- b) en forma más depurada, con mayor nivel de segregación.

633. Cuando opte por exponer los resultados financieros y de tenencia de acuerdo con el inciso b) del párrafo anterior, una entidad podrá utilizar una o más de las modalidades indicadas a continuación:

- a) Presentación por separado de las partidas generadas por activos y pasivos.
- b) Clasificación de los importes en función del rubro que generó el resultado.
- c) Presentación de cada componente por su naturaleza.

634. Cuando la entidad aplique las normas sobre ajuste por inflación contenidas en la sección “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver párrafos 176 a 200] y utilice la presentación indicada en el inciso c) del párrafo anterior, seguirá alguno de los siguientes criterios, de forma consistente con lo requerido en esa sección:

- a) Presentación en términos reales, distinguiendo, entre otros:
 - (i) intereses;
 - (ii) diferencias de cambio;
 - (iii) otros resultados financieros y de tenencia; y
 - (iv) resultados por cambios en el poder adquisitivo de la moneda de las partidas monetarias que no generan los resultados referidos en los puntos precedentes.
- b) Presentación de cada componente por el importe que surja de multiplicar el valor nominal por el coeficiente correspondiente para expresarlos en moneda de cierre, distinguiendo, entre otros:
 - (i) intereses;
 - (ii) diferencias de cambio;
 - (iii) otros resultados financieros; y
 - (iv) resultados por cambios en el poder adquisitivo de la moneda.

Presentación de resultados procedentes de actividades u operaciones discontinuadas (o en discontinuación)

635. A los efectos de la exposición de los resultados procedentes de actividades u operaciones discontinuadas (o en discontinuación), una entidad considerará que un componente cumple la condición de actividad u operación discontinuada (o en discontinuación) cuando:

- a) la entidad ha resuelto venderlo en conjunto o por partes, escindirlo o abandonarlo, sea totalmente o en una parte sustancial, según surge de:

- (i) un plan detallado, aprobado por el órgano administrador y anunciado al público, o
 - (ii) hechos concretos, como la asunción de un compromiso de venta de la totalidad de los activos del segmento o de una parte sustancial de ellos;
- b) constituye una línea separada de negocios o un área geográfica de operaciones; y
- c) puede ser distinguido tanto a los fines operativos como de preparación de información contable.
636. Las siguientes actividades, por sí solas, no satisfacen el criterio establecido en el inciso a) del párrafo anterior:
- a) La retirada gradual de una línea de productos o servicios.
 - b) La paralización de la producción o venta de varios productos dentro de una línea de actividad en marcha.
 - c) Los cambios de un lugar a otro de las actividades de producción o comercialización de una línea de actividad determinada.
 - d) El cierre de instalaciones para mejorar la productividad.
 - e) La venta de una sociedad controlada, cuyas actividades son similares a las de la controlante o a las de otras controladas.
637. En relación con el criterio del inciso b) del párrafo 635, un segmento de negocios o un segmento geográfico pueden representar una línea separable y principal de las líneas de actividad de la empresa o de las áreas geográficas de operación. Para una entidad que operase un solo segmento, un producto o línea de servicio que fuera importante puede cumplir con el inciso mencionado.
638. Un componente de una entidad puede ser distinguido a los fines operativos y para la preparación de la información contable, si sus activos y pasivos operativos, sus ventas brutas y una mayoría de los gastos operativos, le puedan ser asignados directamente. Esta asignación directa es probable si los elementos atribuidos desaparecieran cuando el componente en cuestión fuera vendido o desapropiado de cualquier forma.
639. En general, el caso de discontinuación es un suceso relativamente infrecuente, y es factible que ciertos cambios que no se clasifican como discontinuación, pudieran ser clasificados como reestructuraciones, de acuerdo con la sección "Reestructuraciones" [ver los párrafos 601 a 603].
640. A partir del período en que se adopta una decisión de discontinuar una operación y hasta el período en que se la completa o abandona, ambos inclusive, la entidad suministrará información en notas sobre:
- a) la descripción de la operación discontinuada o en discontinuación;
 - b) el segmento de actividad o geográfico al que dicha operación fue asignada a los efectos de la preparación de información contable;
 - c) los hechos por los cuales se considera que la operación ha sido discontinuada o está en discontinuación y las fechas de esos hechos;

- d) cuando fuere conocida o pudiere determinársela, la fecha o período en que se espera concluir con la discontinuación;
- e) los importes registrados (a la **fecha de los estados contables**) del total de activos y del total de pasivos que se ha resuelto disponer o cancelar;
- f) en caso de existir activos cuya venta se ha comprometido, los importes registrados para ellos a la **fecha de los estados contables**, su precio o rango de precios (menos costos de disposición) y el momento esperado del correspondiente flujo de fondos;
- g) las razones de los cambios en las estimaciones de importes y momentos de los flujos de fondos indicados en el inciso anterior, respecto de los informados en **estados contables** anteriores;
- h) los importes que, dentro de los principales componentes del estado de flujo de efectivo corresponden a las operaciones discontinuadas o en discontinuación;
- i) en caso de abandono de un plan que en **estados contables** anteriores haya sido presentado como de discontinuación de una operación, dicho hecho y sus efectos.

641. Una entidad también brindará esta información cuando la decisión de descontinuar una operación se tome entre la **fecha de los estados contables** y la de su aprobación por parte de la **dirección**. En caso de existir más de una operación discontinuada o en discontinuación, la entidad presentará la información indicada de forma separada para cada una de ellas.

CUESTIONES REFERIDAS AL ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO

Definiciones

642. A los fines de presentar el estado contable referido en esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Estado de evolución del patrimonio neto: Estado contable mediante el cual una entidad informará la composición del **patrimonio neto** y las causas de los cambios ocurridos durante el período en las partidas que lo componen.

Estructura

643. Una entidad clasificará las partidas integrantes del **patrimonio neto** de acuerdo con su origen, diferenciando:

- a) los aportes de los propietarios; y
- b) los resultados acumulados.

644. Una entidad presentará los aportes de los propietarios discriminando sus componentes, tales como:

- a) capital suscripto, a su valor nominal;
- b) el ajuste del capital;

- c) los aportes irrevocables; y
 - d) las primas de emisión.
645. Dentro de los resultados acumulados, una entidad expondrá en forma diferenciada:
- a) los resultados del período acumulados, distinguiendo entre:
 - (i) los resultados no asignados; y
 - (ii) los resultados cuya distribución se encuentre restringida por normas legales, contractuales o decisiones de la entidad (ganancias reservadas);
 - b) los **resultados diferidos** acumulados.
646. Para cada rubro integrante del **patrimonio neto**, una entidad presentará la siguiente información:
- a) el saldo inicial del ejercicio actual, que debe coincidir con el saldo final del ejercicio anterior (expresado en moneda homogénea correspondiente a la **fecha de los estados contables**);
 - b) las variaciones procedentes de ajustes de períodos anteriores;
 - c) las variaciones del período; y
 - d) el saldo final del período.

Presentación de las partidas de los resultados diferidos del período

647. Una entidad presentará, en el estado de evolución del patrimonio neto, las partidas de **resultados diferidos** del período según lo indicado a continuación:
- a) clasificará dichas partidas por naturaleza (incluyendo la parte de los **resultados diferidos** provenientes de asociadas y negocios conjuntos contabilizados mediante el valor patrimonial proporcional); y
 - b) distinguirá, en el cuerpo del estado o en notas, las partidas que, según lo establezca esta Resolución Técnica u **otras normas contables**:
 - (i) no se reclasificarán posteriormente al resultado del período; y
 - (ii) se reclasificarán posteriormente a resultados del período.
648. Cuando reclasifique partidas reconocidas previamente como resultado diferido del período, una entidad:
- a) expondrá en esa sección los conceptos positivos y negativos de tales reclasificaciones o transferencias; y
 - b) presentará la información de modo tal que permita a los usuarios identificar para cada componente de los **resultados diferidos**:
 - (i) el importe bruto devengado en el período; y
 - (ii) cualquier impuesto a las ganancias relacionado con dicho resultado.

CUESTIONES REFERIDAS AL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Definiciones

649. A los fines de presentar el estado contable referido en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Estado de flujos de efectivo: Es el estado contable mediante el cual una entidad informará sobre:

- a) las variaciones del efectivo y de los equivalentes de efectivo; y
- b) las causas de dichas variaciones.

Efectivo: Este concepto:

- a) Incluye saldos en caja, bancos, depósitos a la vista y similares.
- b) Excluye efectivo con restricciones de uso (por ejemplo, saldos en cuentas bancarias embargadas).

Equivalentes de efectivo: Son activos que se mantienen con el fin de cumplir compromisos de corto plazo antes que con fines de inversión u otros propósitos.

Para que una inversión pueda ser considerada un equivalente de efectivo debe:

- a) caracterizarse por su alta liquidez;
- b) ser fácilmente convertible en importes conocidos de efectivo; y
- c) estar sujeta a riesgos insignificantes de cambios de valor, por ejemplo, porque:
 - (i) el importe que se espera recibir en el rescate puede conocerse con razonable aproximación; y
 - (ii) la inversión se caracteriza por su baja o nula volatilidad.

Una inversión solo podrá considerarse como equivalente de efectivo cuando tenga un plazo corto de vencimiento (ejemplo: tres meses o menos desde su fecha de adquisición o colocación).

Actividades operativas: Son las principales actividades de la entidad que producen ingresos y otras actividades no comprendidas en las actividades de inversión o de financiamiento.

Las actividades operativas incluyen los pagos por compras (o cobros por ventas) de acciones o títulos de deuda destinados a negociación habitual.

Actividades de inversión: Corresponden a los movimientos de efectivo y sus equivalentes resultantes de la adquisición y enajenación de activos realizables a largo plazo y de otras inversiones que no son equivalentes de efectivo, excepto las mantenidas con fines de negociación habitual.

Actividades de financiación: Corresponden a los movimientos de efectivo y sus equivalentes resultantes de transacciones con los propietarios en su carácter de tales y con los proveedores de recursos financieros externos (tales como préstamos y obligaciones negociables).

Estructura

Variación del efectivo y sus equivalentes

650. Una entidad expondrá:
- el saldo inicial del efectivo y sus equivalentes;
 - la variación neta acaecida en el efectivo y sus equivalentes durante el período; y
 - el saldo al cierre del efectivo y sus equivalentes.

Causas de la variación del efectivo y sus equivalentes

651. Una entidad expondrá las causas de variación del efectivo y sus equivalentes por separado para:
- actividades operativas;
 - actividades de inversión;
 - actividades de financiación; y
 - cuando opte por su presentación separada, los resultados financieros y de tenencia generados por el efectivo y sus equivalentes *[ver los párrafos 659 a 661]*.

Flujos de efectivo y equivalentes provenientes de actividades operativas

652. Una entidad podrá exponer el efecto de las actividades operativas por:
- el método directo; o
 - el método indirecto.
653. Cuando utilice el método directo, una entidad expondrá las principales clases de entradas y salidas brutas en efectivo y sus equivalentes. Por ejemplo:
- Cobro a clientes procedentes de ventas, prestaciones de servicios u otros **ingresos de actividades ordinarias**.
 - Pago a proveedores de bienes y servicios.
 - Pago de sueldos y aportes y contribuciones a los sistemas de seguridad social y obras sociales.
 - Pago de impuestos y tasas.
 - Pago (reembolso o recuperación) de impuesto a las ganancias.
654. Cuando utilice el método indirecto, una entidad expondrá:
- el resultado del período; y
 - las partidas de ajuste necesarias para obtener el flujo neto del efectivo y sus equivalentes proveniente de las actividades operativas. Estas partidas incluyen:

- (i) las que integran el resultado del período, pero nunca afectarán al efectivo y sus equivalentes (por ejemplo, depreciaciones de los bienes de uso);
- (ii) las que integran el resultado del período, pero cuyos flujos de efectivo deben exponerse por separado dentro de:
 - 1. las actividades operativas (por ejemplo, el impuesto a las ganancias devengado en el período, que se elimina para luego exponerlos como un pago directo);
 - 2. las actividades de inversión (por ejemplo, el resultado por la venta de bienes de uso, para luego exponer el cobro de esa venta en las actividades de inversión); y
 - 3. las actividades de financiación (por ejemplo, los resultados provenientes de préstamos, para luego exponer los intereses pagados dentro de las actividades operativas o de financiación, según sea la alternativa de presentación elegida);
- (iii) los resultados financieros y de tenencia (incluyendo al resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda) generados por partidas monetarias relacionadas con las actividades de inversión o financiación; y
- (iv) las variaciones de activos y pasivos operativos, representativas de partidas que:
 - 1. integran el resultado del período actual, pero afectarán al efectivo y sus equivalentes en un período posterior (por ejemplo, ventas devengadas pendientes de cobro);
 - 2. integraron el resultado de un período anterior, pero afectaron al efectivo y sus equivalentes en el período actual (por ejemplo, cobranzas efectuadas en el período actual de ventas devengadas en el anterior); e
 - 3. integrarán el resultado en ejercicios siguientes, pero afectaron al efectivo y sus equivalentes en el período actual (por ejemplo, anticipos de clientes correspondientes a ventas que tendrán lugar en un ejercicio futuro).

655. Una entidad podrá exponer las partidas de ajuste:

- a) en el cuerpo del estado; o
- b) en notas.

Flujos de efectivo y equivalentes provenientes de actividades de inversión

656. Dentro de estas actividades, una entidad presentará, entre otros, los siguientes flujos de efectivo y sus equivalentes:

- a) Pagos por compras de bienes de uso o propiedades de inversión.
- b) Pagos por compras de activos intangibles.
- c) Cobros por ventas de bienes de uso o propiedades de inversión.

- d) Cobros por ventas de activos intangibles.
 - e) Pagos por adquisición de acciones, títulos u otros instrumentos de deuda o patrimonio que no califican como equivalentes de efectivo.
 - f) Cobros por ventas o reembolsos de acciones, títulos u otros instrumentos de deuda o patrimonio que no califican como equivalentes de efectivo.
 - g) Cobros y reembolsos de préstamos a terceros.
 - h) Cobros de subsidios relacionados con la adquisición de activos de largo plazo.
657. Una entidad presentará en forma separada los flujos de efectivo y sus equivalentes generados por actividades de inversión relacionadas con la adquisición o la enajenación de entidades controladas u otras unidades de negocio.

Flujos de efectivo y equivalentes provenientes de actividades de financiación

658. Dentro de estas actividades, una entidad presentará, entre otros, los siguientes flujos de efectivo y sus equivalentes:
- a) Cobros procedentes de la emisión de acciones, aportes de cuotas sociales u otros instrumentos de patrimonio.
 - b) Cobros por obtención de préstamos, emisión de obligaciones negociables u otros instrumentos de deuda.
 - c) Pagos y/o reembolso de préstamos u otros instrumentos de deuda.
 - d) Pagos de cuotas de arrendamientos financieros, efectuadas por los arrendatarios.

Resultados financieros y de tenencia del efectivo y sus equivalentes

659. Una entidad presentará en el cuerpo del estado una conciliación que revele las diferencias entre:
- a) los flujos de efectivo y sus equivalentes procedentes de las actividades operativas, de inversión y financiamiento; y
 - b) la variación total del efectivo y sus equivalentes.
660. Las diferencias entre los importes de los incisos a) y b) del párrafo anterior provienen de resultados financieros y de tenencia del efectivo y sus equivalentes, tales como:
- a) intereses y diferencias de cambio, que modifican el importe del efectivo y sus equivalentes en términos nominales; y
 - b) el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda, en la medida que modifique al importe del efectivo y sus equivalentes en términos reales.
661. Una entidad podrá no presentar la conciliación requerida por el párrafo 659 e incluir los resultados financieros y por tenencia del efectivo y sus equivalentes dentro de las actividades operativas:

- a) si es pequeña o mediana; o
- b) siempre que prepare sus **estados contables** aplicando la sección “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].

Intereses, dividendos e impuesto a las ganancias

662. Una entidad presentará por separado, y clasificará individualmente de un período a otro:
- a) los flujos de efectivo y sus equivalentes por intereses y dividendos recibidos y pagados; y
 - b) los flujos de efectivo y sus equivalentes por el impuesto a las ganancias pagado.
663. Una entidad podrá asignar los flujos de efectivo y sus equivalentes por intereses y dividendos pagados a:
- a) las actividades operativas; o
 - b) las actividades de financiación.
664. Una entidad podrá asignar los flujos de efectivo y sus equivalentes por intereses y dividendos cobrados:
- a) las actividades operativas; o
 - b) las actividades de inversión.
665. Una entidad asignará los flujos de efectivo y sus equivalentes por pagos relacionados con el impuesto a las ganancias a las actividades operativas, excepto que pueda asociarlos específicamente a actividades de inversión o de financiación.

Presentación simplificada en un contexto de inflación

666. Cuando prepare sus **estados contables** según lo establecido en la sección “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200], cualquier entidad –excepto que no tenga fin de lucro o sea una cooperativa, y no califique como pequeña o mediana– podrá presentar el estado de flujos de efectivo en forma sintética informando los siguientes importes:
- a) saldo inicial del efectivo y sus equivalentes;
 - b) saldo final del efectivo y sus equivalentes;
 - c) variaciones del efectivo y sus equivalentes;
 - d) variaciones netas del efectivo y sus equivalentes originadas en:
 - (i) total de actividades operativas;
 - (ii) total de actividades inversión; y
 - (iii) total de actividades de financiación.

- 667. Cuando opte por la simplificación referida en el párrafo anterior, una entidad:
- 668. no efectuará conciliación requerida en el párrafo 659;
- 669. mantendrá los resultados financieros y de tenencia del efectivo y sus equivalentes dentro del total de actividades operativas; y
- 670. revelará en notas que la utilización de esta simplificación transitoria limita la información disponible:
 - (i) para el análisis e interpretación de los **estados contables**; y
 - (ii) sobre la capacidad de la entidad para generar fondos y la forma en que los aplica.

Compensación de partidas

- 671. Una entidad podrá exponer por su importe neto, los cobros y pagos en efectivo y sus equivalentes:
 - a) efectuados por cuenta de terceros; o
 - b) procedentes de partidas de rotación rápida, montos significativos y vencimientos en lapsos breves.

Revelación en notas

- 672. Una entidad expondrá en notas:
 - a) la conciliación entre el efectivo y sus equivalentes considerados en el estado de flujo de efectivo y las partidas correspondientes informadas en el estado de situación patrimonial; y
 - b) las transacciones de inversión y financiación significativas que no generan flujos de efectivo en el período actual; entre ellas:
 - (i) Compra de bienes de uso asumiendo pasivos o celebrando contratos de arrendamiento financiero.
 - (ii) Conversión de deuda en **patrimonio neto**.
 - (iii) Aportes en especie.

CUESTIONES REFERIDAS A LA REVELACIÓN MEDIANTE NOTAS

Definiciones

- 673. A los fines referidos en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Notas a los estados contables: Es la información que es parte de un conjunto completo de **estados contables** y contiene todos los datos que, siendo necesarios para la adecuada comprensión de la **situación patrimonial**, la **evolución**

patrimonial, los resultados de la entidad y los flujos de efectivo, no se encuentran expuestos en el cuerpo de dichos **estados contables**.

Parte relacionada: Una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad de:

- a) ejercer el control, individual o conjunto, sobre la otra; o
- b) ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones operativas y financieras.

Transacción entre partes relacionadas: Es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre **partes relacionadas**, con independencia de que se realice en forma onerosa o gratuita. Tales transacciones tienen, entre otras, las siguientes características:

- a) Pueden incidir sobre la **situación patrimonial** y los resultados de la entidad.
- b) Pueden comprender transacciones que otras partes sin relación no emprenderían.
- c) Pueden efectuarse por importes diferentes de los que se realizarían entre partes independientes, en condiciones de mercado (incluyendo operaciones a título gratuito).

Control: Existe control cuando una entidad:

- a) posee, directa o indirectamente a través de entidades controladas, los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias; o
- b) cuando, a pesar de no poseer los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias, haya obtenido – por disposición legal o estatutaria o mediante un acuerdo escrito– poder sobre la mayoría de los derechos de voto de las acciones para:
 - (i) definir y dirigir las políticas operativas y financieras de la emisora, y
 - (ii) nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del Directorio.

Control conjunto: Existe cuando la totalidad de los socios o quienes posean la mayoría de votos, en virtud de acuerdos escritos, resolvieron compartir el poder para definir y dirigir las políticas operativas y financieras de una entidad. Se entiende que un socio ejerce el control conjunto en una entidad, con otro u otros, cuando las decisiones mencionadas requieran su expreso acuerdo. Las pautas indicadas en la definición de control exclusivo son aplicables en los casos de control conjunto.

Influencia significativa: Es el poder de intervenir en las decisiones de políticas operativas y financieras de una entidad, sin llegar a controlarlas. La influencia significativa puede obtenerse mediante una participación en el capital de la entidad por disposición legal o estatutaria, o por un acuerdo. En particular se presume que:

- a) La entidad inversora ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente a través de sus controladas, el 20% o más de los derechos de voto de la entidad emisora, salvo que la entidad inversora pueda demostrar claramente la inexistencia de tal influencia.

- b) Que la entidad inversora no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente a través de sus controladas, menos del 20% de los derechos de voto de la entidad emisora, salvo que la entidad inversora pueda demostrar la existencia de dicha influencia.

El control por parte de otro inversor no necesariamente impide que un determinado inversor pueda ejercer influencia significativa.

Familiares cercanos de una persona humana: Son aquellos familiares cuyo vínculo permite prever que influyen sobre la persona en cuestión o serán influidos por ella, en sus relaciones con la entidad. Tales familiares incluyen a:

- a) Su cónyuge, conviviente e hijos.
- b) Los hijos del cónyuge o del conviviente de la persona en cuestión.
- c) Los familiares a cargo de la persona en cuestión o familiares a cargo de su cónyuge o conviviente.

Estructura

674. Una entidad revelará en las notas:

- a) las bases para la preparación de los **estados contables**;
- b) la categoría de la entidad, según lo dispuesto en los párrafos 6 y 6.b) de esta Resolución Técnica;
- c) las **políticas contables** significativas utilizadas,
- d) los criterios empleados:
 - (i) en virtud de la categoría informada según el inciso b) de este párrafo; o
 - (ii) por aplicación de lo establecido en el párrafo 83, respecto de cualquier evaluación de costo o esfuerzo desproporcionado;
- e) la información requerida por esta u **otras normas contables** que no haya sido incluida en otro lugar de los **estados contables**; y
- f) cualquier otra información que no se presente en ninguno de los **estados contables**, pero que sea relevante para entender cualquiera de ellos.

675. Esta u **otras normas contables** establecen diversos requerimientos sobre información a revelar. Además de la información a revelar requerida por esas normas, una entidad deberá incluir en las notas a los **estados contables** la información requerida en esta sección.

676. Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Para la determinación de una forma sistemática, la entidad considerará el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus **estados contables**. Una entidad hará referencia cruzada de cada partida incluida en el cuerpo de los **estados contables** con cualquier información relacionada en las notas.

677. Una entidad expondrá la información requerida en notas en:

- a) el encabezamiento de los **estados contables**; o

- b) en una sección específica que contenga información cualitativa y cuantitativa (por ejemplo, presentada mediante tablas o anexos).
678. En el encabezamiento, una entidad identificará los **estados contables** que se exponen e incluirá una síntesis de los datos relativos a dicha entidad.
679. Una entidad:
- a) expondrá el resto de las notas mediante descripciones o cuadros anexos, según cuál sea el modo de expresión más adecuada en cada caso; y
 - b) no revelará información cuyo contenido carezca de **significación**, incluso si fuera requerida por esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

Información a revelar

Identificación de los estados contables

680. Una entidad identificará la fecha de cierre y el período comprendido por los **estados contables** que se exponen. Esto implica identificar si se trata de un ejercicio, un período intermedio o un período irregular.

Identificación de la unidad de medida en la que están presentados los estados contables

681. Una entidad identificará la moneda en la que se expresan los **estados contables**.

Identificación de la entidad

682. La entidad informará claramente:
- a) su denominación, domicilio legal, forma legal y duración;
 - b) su registro en cualquier organismo de control que corresponda;
 - c) la identificación de su controladora, indicando denominación y domicilio legal, si la entidad fuera una entidad controlada;
 - d) los cambios en la composición de la entidad durante los períodos expuestos, sea que se trate de variaciones en las entidades que lo conforman o de aquellos cuyos **estados contables** se consolidan.

Uso del juicio profesional. Causas de incertidumbre en las estimaciones

683. Una entidad revelará, junto con sus **políticas contables** significativas u otras notas, los juicios profesionales que ha realizado la **dirección** en el proceso de aplicación de las **políticas contables** de la entidad y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los **estados contables**.
684. Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación a la **fecha de los estados contables**, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor

contable de los activos o pasivos dentro del período contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

- a) su naturaleza; y
- b) su valor contable a la **fecha de los estados contables**.

Capital de la entidad

685. Una entidad expondrá:

- a) el monto y composición del capital; y
- b) la cantidad y características de las distintas clases de acciones en circulación y en cartera, si correspondiera.

686. Una entidad cuyo capital está representado por acciones revelará, por cada clase de acciones:

- a) el número de acciones autorizadas;
- b) el número de acciones suscriptas e integradas totalmente, así como las suscriptas, pero aún no integradas en su totalidad;
- c) el valor nominal de las acciones;
- d) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del período;
- e) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital;
- f) las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus subsidiarias o asociadas; y
- g) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes correspondientes.

687. Una entidad cuyo capital no está representado por acciones, según corresponda a su forma societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo anterior, mostrando los cambios producidos durante el período en cada una de las categorías que componen el **patrimonio neto** y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.

Reservas

688. Una entidad describirá la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el **patrimonio neto**.

Información a revelar acerca de circunstancias que afecten la comparabilidad

689. Una entidad informará sobre cambios en su composición o en sus actividades o sobre otros hechos que, ocurridos durante los períodos comprendidos por los **estados contables**, afecten o podrían afectar la comparabilidad:
- de los **estados contables** actuales con los de ejercicios previos; o
 - de los **estados contables** actuales con los que presentará en ejercicios futuros.
690. Cuando se presenten **estados contables** anuales y en su preparación se modifiquen sustancialmente las estimaciones efectuadas para la preparación de **estados contables** correspondientes a períodos intermedios del mismo ejercicio, una entidad informará la naturaleza de dichos cambios y su efecto sobre las mediciones de los principales rubros afectados.

Composición o evolución de los rubros

691. Una entidad informará:
- la composición de los rubros significativos que no incluyó en el cuerpo de los **estados contables**; y
 - la evolución de los rubros de mayor **significación** y permanencia, tales como bienes de uso y activos intangibles.

Bienes de disponibilidad restringida. Gravámenes sobre activos

692. Una entidad informará sobre:
- los activos que no podrán ser enajenados hasta tanto se cancelen determinados pasivos, indicándose su valor contable y el de los pasivos relacionados;
 - los activos cuya disponibilidad está limitada por razones legales, contractuales o situaciones de hecho, con indicación de su valor y de las causas que motivan su indisponibilidad.

Restricciones para la distribución de ganancias

693. Una entidad informará cualquier restricción (legal, reglamentaria, contractual o de otra índole) a la distribución de ganancias, sus razones y los momentos en que ellas cesarán.

Modificación a la información de ejercicios anteriores

694. Cuando no esté explicitado en los **estados contables**, una entidad deberá incluir en las notas:
- la causa de la *“Modificación de la información de ejercicios anteriores”* [ver los párrafos 66 a 70]; y

- b) la cuantificación de su efecto sobre los componentes de los **estados contables** (rubros del patrimonio, de resultados del período, causas de variación del efectivo) al inicio o al cierre del ejercicio anterior, los que correspondieren.
695. Una entidad referirá la nota en la que se describa la modificación aludida en el párrafo anterior en los rubros modificados de los **estados contables**.
696. Cuando la modificación se origine en un cambio en las normas contables aplicadas, la entidad describirá el método anterior, el nuevo y la justificación del cambio.
697. Cuando como consecuencia de un cambio de norma o de criterio contable o de la corrección de un error de ejercicios anteriores corresponda modificar la información de ejercicios anteriores, pero resulte **impracticable** la determinación del efecto acumulado sobre los saldos al inicio de uno o más períodos anteriores y, por lo tanto, no pueda adecuarse la información a exponer en forma comparativa, la entidad expondrá como información complementaria:
- a) el motivo que hace **impracticable** la adecuación de las cifras comparativas, una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la **política contable** o se ha realizado la corrección del error; y
 - b) la naturaleza de las modificaciones que tendrían que haberse realizado en caso de no existir la impracticabilidad.

Aspectos formales

698. Una entidad:
- a) asignará un título a cada nota, que permita identificar claramente su contenido; y
 - b) expondrá cada nota en el mismo orden que aparecen las referencias a cada una de ellas en los correspondientes rubros o partidas de los **estados contables**.

Información a revelar sobre partes relacionadas

Requerimientos generales

699. Si realizó transacciones con **partes relacionadas**, una entidad revelará:
- a) la naturaleza de las relaciones existentes con las partes involucradas;
 - b) los tipos de transacciones efectuadas;
 - c) las condiciones pactadas;
 - d) las **políticas contables** adoptadas para dichas transacciones; y
 - e) la información necesaria para una adecuada comprensión de sus **estados contables**; por ejemplo:
 - (iii) los importes de las transacciones, informando los totales por cada tipo de transacción; y
 - (iv) los saldos originados por tales transacciones.

700. Una entidad revelará la información referida en el párrafo anterior, en forma separada, para cada una de las siguientes categorías de **partes relacionadas**:
- a) controladora;
 - b) entidades que ejercen control conjunto;
 - c) controladas;
 - d) entidades sobre las que se ejerce influencia significativa o que ejercen influencia significativa sobre la entidad que informa;
 - e) negocios conjuntos en los que la entidad es un socio;
 - f) personal clave de la **dirección**; y
 - g) otras **partes relacionadas**.
701. Cuando sea controladora, una entidad revelará la identidad de las entidades controladas, incluso si no existieran transacciones entre ellas.
702. Una entidad podrá agrupar las partidas de contenido similar, a menos que su desagregación sea necesaria para comprender los efectos de las operaciones entre **partes relacionadas**.
703. En sus **estados contables** consolidados, una entidad:
- a) No tendrá obligación de revelar información sobre las transacciones entre entidades del grupo que se consolidan, ya que en ellos se da información de la controladora y las subsidiarias como si fueran una sola entidad y dicha revelación se realiza en los **estados contables** separados de la controladora.
 - b) Revelará en forma separada información sobre las transacciones con entidades que no se consolidan, ya sea, por ejemplo, porque son controladas no significativas, o son entidades sobre las que se ejerce influencia significativa que se miden y presentan por el método del valor patrimonial proporcional.
704. Una entidad aplicará las disposiciones comprendidas en el párrafo 699 únicamente cuando las **partes relacionadas** sean las siguientes:
- a) entidades que, directa o indirectamente, controlen (en forma exclusiva o conjunta) o sean controladas por o estén bajo el control común de la entidad que informa. Esto incluye a:
 - (i) las entidades controladoras;
 - (ii) a las controladas; y
 - (iii) las que posean una controladora común (aunque no estén vinculadas entre sí por participaciones en el capital);
 - b) entidades sobre las que se ejerce influencia significativa o que ejercen influencia significativa sobre la entidad que informa;
 - c) individuos que posean, directa o indirectamente, una participación en el poder de voto de la entidad que informa que les permita ejercer influencia significativa;
 - d) miembros clave de la **dirección**, tales como personas con autoridad o responsabilidad en la planificación, el gerenciamiento y el control de las

actividades de la entidad que informa. Normalmente comprende integrantes del órgano de dirección y primera línea gerencial;

- e) los familiares cercanos de las personas mencionadas en los incisos c) y d);
 - f) entidades de las que participan personas descriptas en los incisos c), d) o e) con capacidad sustancial sobre el poder de voto, directo o indirecto, o sobre los cuales tales personas puedan ejercer influencia significativa. Esto incluye:
 - (i) entidades propiedad de miembros del órgano de dirección o accionistas importantes de la entidad que informa; y
 - (ii) entidades que tienen en común con la entidad que informa algún miembro clave en su dirección;
 - g) negocio conjunto del cual la entidad es socia;
 - h) fondos constituidos para planes de retiro en beneficio de los empleados de la entidad o cualquier parte relacionada.
705. Una entidad considerará cada posible relación de vinculación poniendo énfasis en la sustancia de la relación y no meramente en su forma legal.
706. Una entidad no considerará **partes relacionadas**, a los fines indicados en el párrafo 699 a:
- a) dos entidades que tienen un directivo común, solo por el hecho de tenerlo; aunque evaluará la posibilidad y probabilidad de que dicho directivo pueda influir en las políticas de ambas entidades por sus relaciones mutuas;
 - b) los proveedores de financiamiento, sindicatos de trabajadores, empresas de servicios públicos u organismos gubernamentales por sus relaciones normales con la entidad (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones); y
 - c) cualquier cliente, proveedor, concesionario, distribuidor o agente exclusivo con los que la entidad realiza un significativo volumen de transacciones (aunque se generen situaciones de dependencia económica debido a tales relaciones).

Exención a los requerimientos generales

707. Una entidad está exenta de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 699 a 706 en relación con transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:
- a) un gobierno que tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y
 - b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.
708. Si una entidad aplica la exención del párrafo anterior, revelará la siguiente información sobre las transacciones y saldos pendientes relacionados a los que hace referencia ese párrafo:

- a) el nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la entidad que informa (es decir control, control conjunto o influencia significativa);
- b) la siguiente información con suficiente detalle para permitir a los usuarios de los **estados contables** de la entidad entender el efecto de las transacciones con **partes relacionadas** en sus **estados contables**:
 - (i) la naturaleza e importe de cada transacción individualmente significativa; y
 - (ii) para otras transacciones que sean significativas de forma colectiva, pero no individual, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

Introducción a la presente sección

709. En esta sección se describen los requerimientos particulares para la presentación de los **estados contables** de entidades sin fines de lucro.
710. A los fines de presentar sus **estados contables**, una entidad sin fines de lucro deberá aplicar las disposiciones establecidas en:
- a) esta sección;
 - b) los demás requerimientos incluidos en el presente capítulo, en todo lo que resulte aplicable; y
 - c) **otras normas contables** que se refieran a cuestiones de presentación y revelación.
711. Una entidad sin fines de lucro aplicará lo dispuesto en el párrafo 56 con el objeto de adaptar la presentación y denominación de elementos a las particularidades de su actividad.
712. En caso de conflicto entre las disposiciones referidas en el párrafo anterior, una entidad sin fines de lucro dará prevalencia a lo establecido en esta sección.
713. Una entidad cooperativa no estará alcanzada por las disposiciones de esta sección.
714. Una entidad que constituye un organismo autárquico, del sector gubernamental, podrá presentar **estados contables** de acuerdo con las disposiciones de esta sección.

Definiciones

715. A los fines de presentar los **estados contables** regulados por esta sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Entidades sin fines de lucro: Comprende asociaciones civiles sin fines de lucro y las fundaciones y organismos paraestatales creados por ley para el cumplimiento de fines especiales. Incluye, entre otras, a:

- a) Instituciones deportivas (clubes, asociaciones de clubes, federaciones, etc.).
- b) Mutuales.

- c) Cámaras empresariales.
- d) Entidades no lucrativas de salud, como las obras sociales.
- e) Clubes sociales.
- f) Sindicatos.
- g) Asociaciones de profesionales.
- h) Entidades educativas y universidades.
- i) Asociaciones vecinales.
- j) Organizaciones religiosas.
- k) Entidades benéficas.
- l) Consejos profesionales.

Conjunto completo de estados contables de una entidad sin fines de lucro

716. Una entidad sin fines de lucro presentará un conjunto completo de **estados contables**, que comprende:
- a) el estado de situación patrimonial o balance general;
 - b) el estado de recursos y gastos;
 - c) el estado de evolución del patrimonio neto;
 - d) el estado de flujos de efectivo; y
 - e) las notas, con un resumen de las **políticas contables** significativas y cualquier otra información explicativa que permita al conjunto completo satisfacer los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.

Cuestiones referidas al estado de situación patrimonial de entidades sin fines de lucro

717. A los fines de presentar el estado de situación patrimonial, una entidad sin fines de lucro aplicará los requerimientos de esta sección y los establecidos en la sección *“Cuestiones referidas al estado de situación patrimonial”* [ver los párrafos 607 a 627].

Créditos

718. Una entidad incluirá dentro de este rubro, entre otros, los compromisos de subsidios asumidos por autoridades nacionales, provinciales o municipales.
719. Una entidad discriminará los créditos originados de forma tal que se pueda identificar su naturaleza. Por ejemplo:
- a) Cuentas por cobrar a asociados o entidades afiliadas:
 - (i) por servicios prestados; y

- (ii) cuotas sociales, financiaciones de aranceles especiales, derechos de ingreso, promesas de donación y compromisos de aportes.
 - b) Cuentas por cobrar a terceros por servicios prestados y derechos a recibir prestaciones de servicio:
 - (i) vinculadas con actividades principales de la entidad; y
 - (ii) otras actividades (tales como publicidad, subsidios, donaciones, depósitos en garantía, etc.).
720. A continuación se proporcionan ejemplos de discriminación de créditos según su naturaleza, que resultan de aplicar el párrafo anterior:
- a) Una entidad que es un club deportivo reconocerá créditos como los siguientes:
 - (i) Cuotas sociales por cobrar.
 - (ii) Cuotas por cobrar por facilidades.
 - (iii) Aranceles a percibir.
 - b) Una entidad que es una institución educativa reconocerá créditos como los siguientes:
 - (i) Deudores por servicios de enseñanza.
 - (ii) Matrículas por cobrar.
 - (iii) Cuotas por cobrar de biblioteca.
 - c) Una entidad que es un sindicato reconocerá créditos como los siguientes:
 - (i) Aportes de empresas a cobrar.
 - (ii) Cuotas mensuales por cobrar.
 - (iii) Subsidios pendientes de recepción.
 - d) Una entidad que presta servicios vinculados con la salud reconocerá créditos como los siguientes:
 - (i) Cuentas por cobrar a pacientes.
 - (ii) Deudores por cuotas de medicina mensual.
 - (iii) Prestaciones a obras sociales a percibir.

Bienes para consumo o comercialización

721. Una entidad incluirá dentro de este rubro:
- a) los bienes destinados a la venta o al consumo en el curso habitual de su actividad; y
 - b) los anticipos a proveedores por compra de tales activos.
722. Una entidad deberá distinguir entre existencias:
- a) de bienes para consumo interno; y

b) de bienes de cambio para su comercialización.

723. Como ejemplos de los requerimientos establecidos en los párrafos 721 y 722, se citan los siguientes:

a) Una entidad que es un club deportivo reconocerá dentro de este rubro, entre otros:

(i) Como bienes destinados al consumo:

1. Pelotas y balones.
2. Implementos deportivos.
3. Redes.

(ii) Como bienes destinados a la comercialización:

1. Vestimentas y equipos deportivos.
2. Artículos para prácticas.
3. Pelotas de tenis.

b) Una entidad que presta servicio de salud reconocerá dentro de este rubro, entre otros:

(i) Como bienes destinados al consumo:

1. Drogas y medicinas.
2. Elementos esterilizados.
3. Plasmas y sueros.

(ii) Como bienes destinados a la comercialización:

1. Prótesis y ortopedia.
2. Material descartable.
3. Artículos de farmacia.

c) Una entidad que es un sindicato reconocerá dentro de este rubro, entre otros:

(i) Como bienes destinados al consumo:

1. Papelería.
2. Artículos de funcionamiento.
3. Combustibles.

(ii) Como bienes destinados a la comercialización:

1. Artículos para el hogar.
2. Proveduría de consumo.
3. Artículos de farmacia.

Pasivos originados en fondos con destino específico

724. Una entidad reconocerá dentro de este rubro fondos recibidos para aplicar a destinos específicos, tales como la prestación de un servicio o suministro de bienes a asociados, a ciertos sectores de la comunidad o la comunidad en general. Incluye:
- a) Aportes obtenidos directamente.
 - b) Importes netos generados mediante la realización de actividades con fines recaudatorios específicos.
725. Una entidad reconocerá estos fondos como recursos cuando cumplan el fin o ejecute el gasto para el que fueron recaudados.

Cuestiones referidas al estado de recursos y gastos

726. A los fines de presentar el estado de recursos y gastos, una entidad sin fines de lucro aplicará los requerimientos de esta sección y de la sección "Cuestiones referidas al estado de resultados" [ver los párrafos 628 a 633].

Definiciones

727. A los fines de presentar el estado contable referido en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Recursos para fines generales: Son los destinados a cumplir con los objetivos de la entidad. Incluyen:

- a) Cuotas sociales o afiliaciones, aportadas periódicamente por los asociados o afiliados.
- b) Aportes por única vez, como las cuotas de ingreso.

Recursos para fines específicos: Son contribuciones constituidas por:

- a) Aportes recibidos y destinados a fines determinados, tales como aranceles o derechos particulares para actividades específicas.
- b) Recursos generados por actividades con fines recaudatorios específicos, originalmente destinados a la prestación de un servicio o a erogaciones relacionados con bienes a suministrar o servicios a prestar a asociados o sectores de la comunidad.

Estos recursos se reconocerán como tales en el período durante el cual se prestan los servicios o efectúan las erogaciones que motivaron su obtención.

Recursos diversos: Son recursos originados por actividades tales como las siguientes:

- a) Venta de bienes en desuso.
- b) Recuperación de gastos.
- c) Aportes publicitarios recibidos.
- d) Subsidios y donaciones efectuados por terceros.

Gastos específicos de sectores: Son erogaciones que pueden atribuirse directamente a los distintos sectores o departamentos de la entidad. La división entre sectores podrá realizarse en función de criterios tales como los siguientes:

- a) Ubicación geográfica de las sedes.
- b) Actividades (deportivas, sociales, culturales, benéficas).
- c) Tipo de función o servicio.
- d) Usuario.

Gastos generales de administración: Son erogaciones originadas en las actividades de una entidad, pero no constituyen gastos de sectores determinados.

Superávit (déficit) del ejercicio: Es el resultado neto obtenido mediante la sumatoria del conjunto de recursos y gastos.

Cuestiones relacionadas con la estructura

728. Una entidad presentará por separado:
- a) En el cuerpo del estado, los recursos generados por las actividades ordinarias y los gastos necesarios para su obtención.
 - b) En notas, cuando realice más de una actividad, los recursos generados por cada actividad y los gastos necesarios para su obtención.
729. Una entidad presentará por separado las siguientes partidas:
- a) recursos generales;
 - b) recursos para fines específicos;
 - c) recursos diversos;
 - d) gastos generales y de administración;
 - e) gastos específicos de sectores;
 - f) depreciaciones de bienes de uso y amortizaciones de activos intangibles;
 - g) otros gastos;
 - h) resultados financieros y de tenencia.

Cuestiones referidas al estado de evolución del patrimonio neto de entidades sin fines de lucro

730. A los fines de presentar el estado de evolución del patrimonio neto, una entidad sin fines de lucro aplicará los requerimientos de esta sección y de la sección "Cuestiones referidas al estado evolución del patrimonio neto" [ver los párrafos 642 a 648].

Definiciones

731. A los fines de presentar el estado contable referido en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Capital: Comprende:

- a) los aportes específicos efectuados por los asociados, transferidos una vez utilizados de acuerdo con el destino previsto; y
- b) los superávits producidos y asignados al capital.

Dichos componentes integran el capital incluso si, en caso de liquidación y por disposición de los estatutos o la legislación, corresponde transferir o legar el remanente que se obtenga luego de realizar el **activo** y cancelar el pasivo:

- a) a una entidad sin fines de lucro; o
- b) al patrimonio estatal.

Aportes de fondos para fines específicos: Son fondos originados en aportes de asociados con fines específicos y destinados al incremento del patrimonio social y no a la prestación de servicios o el desarrollo de actividades recurrentes, tales como los fondos para la construcción de obras edilicias. Estos fondos:

- a) Deben incluirse en el **patrimonio neto** si sus destinatarios no son terceros distintos de la entidad.
- b) Deben transferirse al capital en la medida de su utilización para el destino previsto.

Superávits (déficits) no asignados: Son superávits (déficits) sin asignación específica.

Superávits (déficits) diferidos: Se componen de partidas equivalentes al resultado diferido.

Cuestiones relacionadas con la estructura

732. Dentro de los superávits (déficits) acumulados, una entidad expondrá en forma diferenciada:

- a) el superávit (déficit) del período acumulado; y
- b) el superávit (déficit) diferido acumulado.

733. Cuando una entidad carece de capital o aportes similares, debido a su naturaleza jurídica, podrá exponer únicamente un estado combinado del estado de evolución del patrimonio neto y del estado de recursos y gastos.

Cuestiones referidas al estado de flujos de efectivo de entidades sin fines de lucro

734. A los fines de presentar el estado de flujos de efectivo, una entidad sin fines de lucro aplicará los requerimientos de esta sección y de la sección "Cuestiones referidas al estado de flujos de efectivo" *[ver los párrafos 649 a 672]*.

735. Una entidad sin fines de lucro presentará siempre el estado de flujos de efectivo por el método directo. A estos fines:
- a) adaptará, de acuerdo con las particularidades de su actividad, los términos enunciados en el párrafo 653; y
 - b) aplicará, de corresponder, las simplificaciones previstas en el párrafo 666.

Cuestiones referidas a la revelación mediante notas de entidades sin fines de lucro

736. A los fines de presentar sus notas, una entidad sin fines de lucro aplicará los requerimientos de esta sección y de la sección "Cuestiones referidas a la revelación mediante notas" [ver los párrafos 673 a 706].
737. Una entidad podrá exponer en notas el presupuesto económico y, si existiera, el presupuesto financiero, que:
- a) hayan sido aprobados por el máximo órgano societario con facultad para decidir; y
 - b) contengan las proyecciones referidas al ejercicio al cual se refieren los **estados contables**.
738. Una entidad expresará las cifras de los presupuestos referidos en el párrafo anterior en una moneda tal que permita compararlos con los importes del estado de recursos y gastos y/o el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio por el cual presenta información.
739. Una entidad podrá exponer en notas el presupuesto económico y, si existiera, el presupuesto financiero, que:
- a) hayan sido aprobados por el máximo órgano societario con facultad para decidir; y
 - b) contengan las proyecciones referidas al ejercicio venidero.
740. Una entidad, informará:
- a) los recursos y gastos vinculados con cada sector o departamento; y
 - b) las bases utilizadas para la definición de sectores o departamentos.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CORRESPONDIENTES A PERÍODOS INTERMEDIOS

Definiciones

741. A los fines de presentar los **estados contables** de períodos intermedios, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Estados contables correspondientes a períodos intermedios: Es un conjunto de **estados contables**, completo o condensado, referido a un período más pequeño que el ejercicio de la entidad.

Conjunto de estados contables completos, correspondiente a períodos intermedios: Es un conjunto de **estados contables** cuyo contenido equivale al de los **estados contables** de un ejercicio completo.

Conjunto de estados contables condensados, correspondiente a períodos intermedios: Es un conjunto de **estados contables** cuyas notas incluyen solo la información que resulta significativa para interpretar los cambios en la **situación patrimonial**, la **evolución patrimonial** y la **evolución financiera** desde la fecha de cierre del ejercicio anual más reciente y la fecha de cierre del período intermedio sobre el cual se informa.

Criterios a emplear en los estados contables de períodos intermedios

742. Una entidad aplicará a los fines de preparar **estados contables** de períodos intermedios:
- a) las mismas **políticas contables** que utiliza para sus **estados contables** anuales;
 - b) las normas referidas a *“Modificación de la información de ejercicios anteriores”* [\[ver los párrafos 66 a 70\]](#); y
 - c) los criterios para evaluar la **significación** de una desviación establecidos en el párrafo 82.
743. Como consecuencia de lo indicado en el párrafo anterior:
- a) Los ingresos que se perciben de forma estacional, cíclica u ocasionalmente, y los costos que no se incurren de forma uniforme, en ambos casos dentro de un mismo ejercicio contable anual, no deben anticiparse ni diferirse, si tal tratamiento no fuera apropiado para la presentación de la información financiera al final del ejercicio contable anual.
 - b) El gasto por impuesto sobre las ganancias se reconocerá, en cada período intermedio, en función a la tasa impositiva promedio que se espera para el ejercicio contable anual.

Presentación de estados contables de períodos intermedios

744. Cuando deba presentar **estados contables** de períodos intermedios, una entidad podrá presentar:
- a) **estados contables** completos de períodos intermedios; o
 - b) **estados contables** condensados de períodos intermedios.
745. Una entidad identificará en el título de los **estados contables** la alternativa de presentación seleccionada, de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior. Por ejemplo, deberá indicar si se trata de un estado de situación patrimonial de período intermedio condensado.
746. Una entidad aplicará las normas sobre *“Información comparativa”* contenidas en el inciso b), del párrafo 59.

747. Una entidad que optó por **estados contables** de períodos intermedios condensados deberá presentar:
- un estado de situación patrimonial condensado de período intermedio;
 - un estado de resultados condensado de período intermedio;
 - un estado de evolución del patrimonio neto condensado de período intermedio;
 - un estado de flujos de efectivo condensado de período intermedio; y
 - notas (seleccionadas) a los **estados contables** condensados de período intermedio.
748. En las notas a los **estados contables** de períodos intermedios condensados, una entidad incluirá información que sea significativa para la comprensión de los cambios ocurridos en la **situación patrimonial**, los resultados y la **evolución financiera** desde la fecha de sus **estados contables** anuales más recientes y la fecha de cierre del período intermedio sobre el cual se informa.
749. Para cumplimentar lo indicado en el párrafo anterior, una entidad deberá revelar en las notas explicativas, como mínimo, la siguiente información:
- Declaración de que no se han modificado las políticas y métodos utilizados en los **estados contables** anuales más recientes, o descripción de la naturaleza y efecto de tales cambios.
 - Explicación de la estacionalidad o carácter cíclico de las operaciones del período intermedio.
 - Naturaleza y monto de cuestiones que afectaron a los **estados contables** intermedios y que son inusuales por su naturaleza, tamaño o incidencia.
 - Naturaleza y monto de los cambios ocurridos en las estimaciones informadas en períodos intermedios anteriores del ejercicio en curso o en ejercicios anteriores, si esos cambios tienen efecto significativo en el período intermedio actual-
 - Movimientos (emisiones, recompras, reembolsos) de valores representativos de la deuda o el capital de la entidad.
 - Dividendos pagados por cada tipo de acciones emitida.
 - Hechos posteriores al cierre del período intermedio que, siendo de carácter significativo, no correspondió darle efecto en los **estados contables** del período intermedio.
 - El efecto de cambios en la composición de la entidad durante el período intermedio, tales como combinaciones de negocios, adquisición o venta de inversiones a largo plazo en otras entidades, reestructuraciones, y operaciones discontinuadas
750. Una entidad presentará un conjunto de **estados contables** condensados bajo la presunción de que cualquier lector tendrá acceso a sus **estados contables** anuales más recientes, con el fin de interpretar los cambios ocurridos en la **situación financiera**, los resultados y la **evolución financiera** desde la fecha de sus **estados contables** anuales más recientes.

SEGUNDA PARTE DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

NORMAS PARTICULARES

La Resolución Técnica N°54 “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad” incluye solo la introducción y primera parte de la Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad. El CENCyA está trabajando actualmente en el desarrollo de futuros Proyectos de Resoluciones Técnicas (PRT) que conformarán las propuestas de Normas Particulares de la NUA (Segunda parte) y de Normas Específicas de la NUA (Tercera Parte). Una entidad que decida aplicar de forma anticipada la presente Resolución Técnica la aplicará, de corresponder, junto con las **otras normas contables** no derogadas, indicadas en el Apéndice B.

TERCERA PARTE DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

NORMAS ESPECÍFICAS

La Resolución Técnica N°54 “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad” incluye solo la introducción y primera parte de la Norma Unificada Argentina (NUA) de Contabilidad. El CENCyA está trabajando actualmente en el desarrollo de futuros Proyectos de Resoluciones Técnicas (PRT) que conformarán las propuestas de Normas Particulares de la NUA (Segunda parte) y de Normas Específicas de la NUA (Tercera Parte). Una entidad que decida aplicar de forma anticipada la presente Resolución Técnica la aplicará, de corresponder, junto con las **otras normas contables** no derogadas, indicadas en el Apéndice B.

Resolución Técnica N° 54 – Normas Contables Profesionales: Norma Unificada
Argentina de Contabilidad.

APÉNDICE A: NORMAS DE TRANSICIÓN

**APÉNDICE B: OTRAS NORMAS CONTABLES NO DEROGADAS POR LA
RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 54**

GLOSARIO

Término	Definición
Activación	A los fines de esta Resolución Técnica, representa el reconocimiento o incorporación adicional de costos en algún componente del activo
Activo	<p>Es un recurso económico (material o inmaterial) controlado por la entidad, como consecuencia de hechos ya ocurridos, que es capaz de generar beneficios económicos. Un activo puede tener valor de cambio o valor de uso.</p> <p>Un activo tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) canjearlo por efectivo o por otro activo; b) utilizarlo para cancelar una obligación o c) distribuirlo a los propietarios de la entidad. <p>Un activo tiene valor de uso cuando la entidad puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.</p> <p>En cualquier caso, se considera que un recurso tiene valor para una entidad cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros recursos) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para la entidad en cuestión.</p> <p>La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) su conversión directa en efectivo; b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta; c) su canje por otro activo; d) su utilización para la cancelación de una obligación; e) su distribución a los propietarios. <p>Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.</p> <p>El carácter de activo no depende de ninguno de los siguientes factores:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) su tangibilidad; b) la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra);

Término	Definición
	<ul style="list-style-type: none"> c) la posibilidad de venderlo por separado; d) de la erogación previa de un costo; e) del derecho de propiedad.
Activos aptos para la activación de costos financieros	<p>Son activos que requieren de un prolongado proceso de producción, construcción, montaje o terminación antes de estar en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que correspondiere según su destino.</p> <p>Estos activos comprenden, entre otros, bienes de cambio, bienes de uso, propiedades de inversión o activos intangibles.</p>
Activos biológicos	<p>Son las plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria (por ejemplo, un árbol limonero). Excluye a las plantas productoras.</p>
Activo financiero	<p>Activo representado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) efectivo; b) derecho a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o c) instrumento de patrimonio de otra entidad.
Activos generales	<p>Son los activos que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros en todas las actividades generadoras de efectivo existentes y son distintos del valor llave (por ejemplo: los edificios de la administración general o del área de tecnología de la información).</p>
Actividad generadora de efectivo	<p>Es la actividad o línea de negocio identificable, cuyo desarrollo por parte de la entidad genera entradas de efectivo independientes de otras actividades o líneas de negocio (por ejemplo, actividad industrial, agropecuaria, comercial, servicios, frutihortícola, etc.).</p>
Aportes	<p>Es la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) el capital suscrito (aportado o comprometido a aportar); y b) los aportes no capitalizados.
Componentes financieros implícitos	<p>Representan, en operaciones de compra (o venta) de bienes o servicios, la diferencia entre los precios de compra (o venta) al contado de bienes o servicios y los correspondientes a operaciones a plazo que no se encuentran explicitadas en la documentación que respalda la operación.</p>

Término	Definición
Confiabilidad (credibilidad)	<p>La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que estos la acepten para tomar sus decisiones.</p> <p>Una información confiable reúne los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad.</p>
Contrato	<p>Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas de negocios de la entidad.</p>
Costo	<p>El costo de un activo es el sacrificio económico necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino.</p>
Costo amortizado	<p>Es la suma algebraica de:</p> <ol style="list-style-type: none"> el importe de la medición inicial de un crédito, inversión o deuda más los componentes financieros devengados menos las cobranzas de créditos e inversiones o el pago de deudas. <p>A los fines de calcular los componentes financieros devengados, se utilizará la tasa efectiva que iguale la medición inicial de los activos o pasivos con los flujos de efectivo por cobrar o por pagar, respectivamente (método de la tasa efectiva).</p> <p>Cuando una entidad opte por la política contable establecida en esta u otras normas contables de medir ciertos activos o pasivos procedentes de transacciones con partes relacionadas según las condiciones pactadas, la tasa efectiva a la que se refiere el párrafo inmediato precedente será consistente con la referida política contable.</p>
Costo atribuido	<p>Importe que representa un sustituto del costo a una fecha determinada. Por ejemplo, el valor corriente utilizado para medir inicialmente un activo recibido por donación o aporte que luego deberá medirse en función del costo.</p>
Costo corriente	<p>Importe asignado al costo de lo vendido cuando se calcula con base en algún valor corriente.</p>
Costo corriente en el momento de la venta	<p>Costo de reposición, costo de reproducción y/o reconstrucción de los bienes de cambio vendidos, en el momento de la venta.</p>
Costo de adquisición	<p>Es la suma de los costos necesarios para adquirir un activo o servicio.</p>

Término	Definición
Costo de construcción	Es la suma de los costos necesarios para construir un activo .
Costo de desarrollo	Es la suma de los costos necesarios para desarrollar un activo intangible mediante la aplicación de conocimientos científicos o de los resultados de una investigación a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
Costo de implantación	Es la suma de los costos necesarios para implantar una planta productora. Contempla todas las erogaciones necesarias desde la preparación del suelo hasta que la planta está en condiciones de producir frutos en cantidad y calidad suficiente para una explotación comercial, en cuyo momento debe cesar la activación. Incluye entre otros los siguientes conceptos: preparación de los suelos, plantines, mano de obra, riego, productos químicos, etc.
Costo de producción	Es la suma de los costos necesarios para producir un activo o prestar un servicio.
Costo de reposición	Es el importe que surge de acumular todos los componentes del costo de adquisición expresando cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de la medición .
Costo de reproducción y/o reconstrucción	Es el importe que surge de acumular todos los componentes del costo de producción o costo de construcción expresando cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de la medición .
Costos financieros	Se considerarán como tales a los intereses (explícitos o implícitos que se hayan segregado), actualizaciones monetarias, diferencias de cambio, premios por seguros de cambio o similares derivados de la utilización de capital ajeno, netos, en su caso, del correspondiente resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda.
Costo original	Importe asignado a un elemento en oportunidad de su reconocimiento inicial, más los desembolsos subsiguientes que sean activados hasta alguna fecha determinada según esta Resolución Técnica u otras normas contables .
Deudas computables	Deudas cuyos costos financieros pueden contabilizarse como parte del costo de un activo apto para activación de costos financieros . Comprenden obligaciones tales como las contraídas con los proveedores de préstamos, tenedores de obligaciones negociables o bonos similares, y las

Término	Definición
	originadas en compras de bienes y/o servicios cuando los plazos de financiación convenidos excedan a los habituales de mercado.
Diferencias de inventario	<p>Es la técnica consistente en medir el costo de los bienes vendidos o servicios prestados mediante la siguiente fórmula:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Medición de la existencia inicial de bienes de cambio. b) (más) Compras de bienes de cambio. c) (más) Gastos de producción o construcción. d) (más / menos) Otras variaciones e incorporaciones netas. e) (menos) Medición de la existencia final.
Dirección	<p>Persona o grupo de personas con atribuciones y responsabilidad legal para la emisión de estados contables. En general, coincidirá con el órgano de administración de una entidad.</p>
Empresa en marcha	<p>Es aquella que está en funcionamiento y se espera continuará con sus actividades dentro del futuro previsible.</p>
Estados contables	<p>Presentación estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término “estados contables” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados contables establecido por los requerimientos del marco de información contable aplicable, pero también puede referirse a un solo estado contable.</p>
Evolución financiera	<p>El concepto de recursos financieros a ser utilizado como base para la preparación de las informaciones contables referidas a la evolución financiera debería integrarse con:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) el efectivo; b) los equivalentes de efectivo, considerándose como tales a las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo y están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor. <p>Las variaciones del efectivo y sus equivalentes constituyen:</p>

Término	Definición
	<p>a) entradas de efectivo y sus equivalentes; y</p> <p>b) salidas de efectivo y sus equivalentes.</p>
Evolución patrimonial	<p>A lo largo de un período, la cuantía del patrimonio neto de una entidad varía como consecuencia de las transacciones con los propietarios en su carácter de tales (o sus equivalentes, en las entidades sin fines de lucro) y el resultado de un período, que es la variación patrimonial no atribuible a dichas transacciones.</p> <p>El resultado del período se compone de los siguientes elementos:</p> <p>a) ingresos, gastos, ganancias y pérdidas;</p> <p>b) impuestos que gravan las ganancias finales.</p> <p>El resultado del período se denomina ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio neto y pérdida o déficit en el caso contrario.</p> <p>Algunas operaciones no alteran la cuantía del patrimonio neto, por tratarse de variaciones patrimoniales cualitativas (por ejemplo, constitución/desafectación de reservas o capitalización de resultados acumulados).</p>
Fecha de la medición	<p>Es la fecha correspondiente al momento en el cual se mide un elemento sobre el cual se informa en los estados contables.</p>
Fecha de los estados contables	<p>Es la fecha correspondiente al final del período sobre el cual informan los estados contables. Dicha fecha coincidirá con la fecha de cierre de ejercicio o con la fecha final del período intermedio al cual se refieren dichos estados.</p>
Ganancia	<p>Es el aumento del patrimonio neto debido a operaciones secundarias u otras transacciones o circunstancias, no proveniente de ingresos o transacciones con los propietarios en su carácter de tales.</p>
Gasto	<p>Gasto es la disminución del patrimonio neto no derivada de transacciones con los propietarios en su carácter de tales, relacionada con las actividades principales de la entidad.</p>
Impracticable	<p>A una entidad le resultará impracticable modificar la información de períodos anteriores por un cambio de norma o política contable o por corrección de un error cuando:</p> <p>a) los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables (por ejemplo, si en el período cuya información deba modificar no hubiese recopilado los datos necesarios para tal modificación y no resulte factible su reconstrucción);</p>

Término	Definición
	<p>b) necesite estimaciones significativas relativas a transacciones, eventos o condiciones de ese período anterior y no cuente con evidencias acerca de las circunstancias para efectuar tales estimaciones; o</p> <p>c) no pueda establecer si las evidencias disponibles ya existían a la fecha en que los estados contables a modificar fueron originalmente emitidos o si están basadas en información posterior, a la que no corresponde dar efecto retroactivo.</p>
Índice de precios FACPCE	<p>Es el resultante de combinar los siguientes índices publicados por el INDEC:</p> <p>a) el índice de precios internos mayoristas (IPIM) hasta diciembre de 2016, según lo establecido por la Resolución (JG) 517/2016; y</p> <p>b) el índice de precios al consumidor (IPC) nacional, mes base: diciembre de 2016.</p>
Ingreso	<p>Es el aumento del patrimonio neto no derivado de transacciones con los propietarios en su carácter de tales y generado por:</p> <p>a) la producción o venta de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción u otros hechos vinculados con las actividades principales de la entidad; y</p> <p>b) actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de activos biológicos o la extracción de petróleo o gas.</p>
Ingresos de actividades ordinarias	<p>Son los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios, la construcción de activos u otros hechos que hacen a las actividades principales de la entidad.</p> <p>Incluyen:</p> <p>a) los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio); y</p> <p>b) los ingresos generados por actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.</p>

Término	Definición
Ingresos financieros	Se considerarán como tales a los intereses (explícitos o implícitos que se hayan segregado), actualizaciones monetarias y diferencias de cambio (netas de premios por seguros de cambio) derivados de las inversiones financieras realizadas y de los créditos en moneda otorgados a terceros, netos, en su caso, del correspondiente resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda.
Mercado activo	Es el mercado en el cual las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
Mercado principal	Es el mercado activo con el mayor volumen de transacciones para el activo o pasivo.
Mercado más ventajoso	Es el mercado activo donde se maximiza el precio de venta de un activo o minimiza el precio de transferencia de un pasivo, neto de los costos de transacción y transporte.
Modelo de costeo completo	<p>Es el resultante de computar los costos de materiales e insumos y conversión tanto variables como fijos, sean directos o indirectos, correspondientes a la función producción y considerados sobre una base normal.</p> <p>El costo unitario completo resulta de la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) los costos variables (directos e indirectos) del producto; y b) la porción asignable a cada unidad de los costos fijos (directos e indirectos). <p>El cómputo de costos variables y fijos se efectúa en función del consumo o utilización normal de los factores de producción.</p>
Otras normas contables	<p>Comprenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) las resoluciones técnicas, distintas de la RT N° 26 y de la presente Resolución Técnica; b) las interpretaciones; y c) cualquier norma emitida por la Mesa Directiva o la Junta de Gobierno de acuerdo con las previsiones reglamentarias.
Partes relacionadas	<p>Una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ejercer el control, individual o conjunto, sobre la otra; o

Término	Definición
	<p>b) ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones operativas y financieras.</p> <p>[Al respecto, ver las definiciones establecidas en párrafo 673 de esta Resolución Técnica].</p>
Pasivo	<p>Es una obligación de entregar activos o prestar servicios a una persona humana o entidad, como consecuencia de hechos ya ocurridos.</p> <p>Un pasivo comprende tanto obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como asumidas voluntariamente. Se considera que una entidad asumió voluntariamente una obligación cuando de su comportamiento revela que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de cumplir dicha obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.</p> <p>La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización.</p> <p>La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo. La cancelación total o parcial de un pasivo puede producirse mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) la entrega de efectivo u otro activo; b) la prestación de un servicio; c) el reemplazo de la obligación por otro pasivo; d) la conversión de la deuda en capital. e) la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor. <p>En ciertos casos, los propietarios de una entidad pueden revestir también la calidad de acreedores. Así ocurre cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) le han vendido bienes o servicios a la entidad; b) le han hecho un préstamo; o c) tienen derecho a recibir el producido de una distribución de ganancias ya declarada.
Pasivo financiero	Pasivo representado por obligación de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad.
Patrimonio neto	<p>Es la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) los aportes de los propietarios o de los asociados (distintos de cuotas sociales que puedan considerarse

Término	Definición
	<p>como ingreso de actividades ordinarias) de una entidad; y</p> <p>b) los resultados acumulados.</p> <p>Por su origen, el patrimonio neto puede desagregarse del siguiente modo (excepto en las entidades sin fines de lucro que no tengan aportes):</p> <p style="text-align: center;">Patrimonio neto = Aportes + Resultados acumulados</p> <p>Conceptualmente, podría determinarse del siguiente modo:</p> <p style="text-align: center;">Patrimonio neto = Activo - Pasivo</p>
Pérdida	<p>Es la disminución del patrimonio neto generada por operaciones secundarias u otras transacciones o circunstancias, no proveniente de gastos o transacciones con los propietarios en su carácter de tales.</p>
Pérdida(s) por desvalorización	<p>Una pérdida por desvalorización de un activo surge cuando su medición contable resulta superior a su valor recuperable.</p>
Plantas productoras	<p>Plantas productoras son plantas vivas que:</p> <p>a) permiten obtener productos agrícolas; y</p> <p>b) se espera que produzcan durante más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.</p> <p>Estos activos se clasifican dentro de “bienes de uso”.</p> <p>No son plantas productoras las que se espera cosechar como productos agrícolas (por ejemplo, los bosques cultivados para madera o pasta para papel).</p>
Política(s) contable(s)	<p>Principios específicos, bases, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados contables.</p>
Probable	<p>Cuando en esta Resolución Técnica se utiliza este término como condición para el reconocimiento de una partida determinada, deberá entenderse equivalente a que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario. Para fines prácticos, una entidad considerará que un evento es más probable cuando la probabilidad de que ocurra es mayor al 50%, y es improbable cuando su probabilidad de ocurrencia es del 50% o menor.</p>
Requisitos de la información contenida en los	<p>Los requisitos de la información contenida en los estados contables están definidos en la sección 3 de la Resolución</p>

Término	Definición
estados contables	<p>Técnica N° 16. En dicha Resolución Técnica se establecen los siguientes requisitos:</p> <p>a) Atributos:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i). Pertinencia (atingencia). (ii). Confiabilidad (credibilidad). <ul style="list-style-type: none"> 1. Aproximación a la realidad. <ul style="list-style-type: none"> a. Esencialidad (sustancia sobre forma). b. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos). c. Integridad. 2. Verificabilidad. (iii). Sistemática. (iv). Comparabilidad. (v). Claridad. <p>b) Restricciones que condicionan el cumplimiento de los requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i). Oportunidad. (ii). Equilibrio entre costos y beneficios. (iii). Impracticabilidad.
Resultados diferidos	<p>Son resultados (ingresos y gastos) que, de acuerdo con lo exigido o permitido por esta u otras resoluciones técnicas, no se reconocen dentro del resultado del período. Los resultados diferidos se mantendrán como tales hasta que esta Resolución Técnica u otras normas contables permitan o exijan su reclasificación a resultados o su transferencia a resultados acumulados no asignados.</p>
Saldo por revaluación	<p>Partida a la cual se imputan las diferencias entre el valor razonable de los bienes de uso y su medición contable cuando se aplica el modelo de la revaluación.</p>
Significación	<p>Criterio por el cual una entidad podrá no aplicar una norma contenida en esta Resolución Técnica u otras normas contables cuando tal desviación no distorsiona significativamente la información contenida en los estados contables tomados en su conjunto</p>

Término	Definición
Situación patrimonial	Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son los activos, los pasivos y el patrimonio neto a una fecha determinada.
Temas de baja complejidad contable	<p>Son aquellos implicados en la preparación de una entidad emisora de estados contables que presenta, generalmente, una o más de las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros; b) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación; c) no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; d) no es una controladora de un grupo económico; e) no posee participaciones que le otorgan control conjunto o influencia significativa sobre otras entidades; f) no cuenta con una estructura organizativa, de propiedad o de supervisión complejas; g) sus transacciones o el sistema de información y los procesos relacionados relevantes para preparar los estados contables de la entidad no son complejos; o h) las estimaciones contables que la entidad realiza para elaborar sus estados contables no implican cálculos complejos.
Transacciones financieras	Son operaciones de otorgamiento u obtención de recursos financieros (efectivo y equivalentes). Incluyen otorgamiento de préstamos, obtención de préstamos, emisión de bonos u obligaciones negociables y similares.
Usuarios específicos	Son los usuarios de los estados contables de una entidad a una fecha determinada, que pueden o no coincidir con los usuarios tipo .
Usuarios tipo	<p>Son usuarios tipo de los estados contables:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) En el caso de las entidades en general, sus inversores y acreedores, tanto actuales como potenciales. b) En el caso de las entidades sin fines de lucro no gubernamentales, quienes les proveen o les podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil).

Término	Definición
	<p>c) En el caso de las entidades gubernamentales, los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.</p>
Valor corriente	<p>Es una gama de valores basados en el mercado; entre ellos, los siguientes:</p> <p>a) Costo de reposición.</p> <p>b) Costo de reproducción y/o reconstrucción.</p> <p>c) Valor neto de realización.</p> <p>d) Valor razonable.</p> <p>e) Valor descontado en función una tasa de interés correspondiente al momento de la medición.</p>
Valor de uso	<p>Es el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta).</p>
Valor neto de realización	<p>En su determinación se considerarán:</p> <p>a) los precios de venta del activo en condiciones de contado –cuando ello sea consistente con la política contable seguida por la entidad al aplicar lo establecido en el apartado “<i>Segregación de componentes financieros implícitos</i>” [ver los párrafos 130 a 135]– correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;</p> <p>b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí misma (por ejemplo, un reembolso de exportación); y</p> <p>c) los costos ocasionados directamente por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).</p>
Valor razonable	<p>Es el precio que se recibiría por vender un activo (es decir, un precio de salida) o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.</p>
Valor recuperable	<p>Es el mayor importe entre el valor neto de realización y el valor de uso de un activo.</p>