FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCYA)

Resolución Técnica N° 54

(Texto Ordenado)[1]

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD

[1] Incorpora todos los cambios a esta norma aprobados por la Junta de Gobierno de la FACPCE al 01 de diciembre de 2025.

RESOLUCIÓN TÉCNICA Nº 54 (T.O.). "NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD".

La Resolución Técnica N° 54 (T.O.) tiene vigencia para ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2024. Se admite su aplicación anticipada para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2023.[2]

El texto original de la Resolución Técnica Nº 54 fue aprobado el 1 de julio de 2022. Esta Resolución Técnica ha sido modificada por los siguientes pronunciamientos:

a) Resolución Técnica N° 56 "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la Resolución Técnica N° 54", aprobada el 30 de junio de 2023.

b) Resolución Técnica N° 59 "Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Aclaraciones previas a la implementación de la Resolución Técnica N° 54", aprobada el 28 de junio de 2024.

c) Resolución Técnica N° 62 "Modificaciones a la Resolución Técnica N° 54, Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina De Contabilidad para incorporar el Capítulo 12 Estados Contables De Entidades Cooperativas: Cuestiones Específicas", aprobada el 21 de noviembre de 2025.

d) Resolución JG Nº 656/25 "Tratamiento contable de los activos biológicos en estados contables preparados de acuerdo con la Resolución Técnica No 54 – Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina De Contabilidad", aprobada el 21 de noviembre de 2025.

La RT 54 (T.O) deja sin efecto a los siguientes pronunciamientos:

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° 14 "Información contable de participaciones en negocios conjuntos".

f) La Resolución Técnica N° 17 "Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general".

g) La Resolución Técnica N° 18 "Normas contables profesionales: Desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular".

h) La Resolución Técnica N° 21 "Normas contables profesionales: Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas".

i) La Resolución Técnica N° 22 "Normas contables profesionales: actividad agropecuaria".

j) La Resolución Técnica N° 23 "Normas contables profesionales: beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo".

[2] Las fechas referidas a la aplicación de esta Resolución Técnica remiten a las que aprobó la Junta de Gobierno de la FACPCE. La versión definitiva que resulta aplicable en cada jurisdicción, que incluye a la vigencia, es la que apruebe cada CPCE.

k) 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”.

l) 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”.

m) La Resolución Técnica N° 48 “Normas contables profesionales: Remedición de Activos”.

n) La interpretación de normas profesionales N° 1 “Transacciones entre partes relacionadas (Financieras, refinanciaciones y otras)”.

o) La interpretación de normas profesionales N° 2 “Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes”.

p) La interpretación de normas profesionales N° 3 “Contabilización del Impuesto a las ganancias”.

q) 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)”.

r) La interpretación de normas profesionales N° 8 “Aplicación del párrafo 3.1 –“Expresión en moneda homogénea” de la Resolución Técnica N° 17”.

s) La interpretación de normas profesionales N° 11 “Valor recuperable”.

t) 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 Nº 9 y Nº 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 23 (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".

u) 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) Nº 17 y de la sección 2.6 de la Resolución Técnica (RT) Nº 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".

(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".

v) Los apartados 1, 2, 3, 4, 5 y los Anexos I y II de la Segunda Parte de la Resolución Técnica N° 24, "Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos" (T.O).

SEGUNDA PARTE **23**
RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54 ..... **23**
~INTRODUCCIÓN~ **23**
OBJETIVO Y ALCANCE DE ESTA RESOLUCIÓN TÉCNICA **23**
OBJETIVO 23
ALCANCE 23
RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54 ..... **26**
TITULO I **26**
~NORMAS GENERALES~ **26**
CAPÍTULO 1 ..... **26**
CUESTIONES DE APLICACIÓN GENERAL **26**
INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO **26**
PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES: PREMISAS FUNDAMENTALES **27**
EMPRESA EN MARCHA 27
DEVENGADO 27
ELEMENTOS DE LOS ESTADOS CONTABLES **28**
CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS CONTABLES **30**
COMPONENTES DE UN CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS CONTABLES CORRESPONDIENTES A UNA ENTIDAD INDIVIDUAL 30
ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS 30
PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES: OPERACIONES FUNDAMENTALES **30**
RECONOCIMIENTO 31
BAJA EN CUENTAS 32
MEDICIÓN 32
PRESENTACIÓN, E INFORMACIÓN A REVELAR 33
ASPECTOS GENERALES 33
SÍNTESIS Y FLEXIBILIDAD 33
REFERENCIAS A LA INFORMACIÓN EN NOTAS 33
INFORMACIÓN COMPARATIVA 34
MODIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE EJERCICIOS ANTERIORES 36
BASES GENERALES PARA LA PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES **37**
POLÍTICAS CONTABLES **37**
SELECCIÓN Y APLICACIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES 37
CUESTIONES NO PREVISTAS 38

Significación 39
Costo o esfuerzo desproporcionado 39
Cambios en las políticas contables 41
CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES 41
CORRECCIÓN DE ERRORES U OMISIONES DE PERÍODOS ANTERIORES 42
RECLASIFICACIÓN DE ACTIVOS O PASIVOS 42
CONSIDERACIÓN DE LOS HECHOS POSTERIORES EN LA PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES 43
UNIDAD DE MEDIDA 43
CAPÍTULO 2 44
PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE APLICACIÓN GENERAL 44
INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO 44
MEDICIÓN DE COSTOS 45
Medición de costos, en general 45
Medición del costo de adquisición 45
Medición del costo de producción o del costo de construcción 45
Medición del costo de desarrollo 46
MEDICIÓN DE VALORES CORRIENTES 47
Medición de costos de reposición, o costos de reproducción y/o reconstrucción 47
Medición del valor razonable 47
Consideraciones generales 47
Consideración particular: medición del valor neto de realización 49
MEDICIONES EN MONEDA EXTRANJERA 49
Conversión de transacciones y saldos de activos y pasivos expresados en moneda extranjera 49
Cuestiones particulares 50
TRATAMIENTO DE COMPONENTES FINANCIEROS 50
Tratamiento de componentes financieros explícitos 50
Segregación de componentes financieros implícitos 50
Tratamiento de los costos financieros 51
CONSIDERACIÓN DE HECHOS CONTINGENTES 52
COMPARACIÓN DE LA MEDICIÓN DE CIERTOS ACTIVOS CON SU VALOR RECUPERABLE 53
Objetivo 53

Alcance 53
Procedimiento general 53
Indicios de deterioro (o de su reversión) 54
Medición del valor recuperable: criterio general 55
Determinación del valor de uso 56
Descripción de los factores que determinan el cálculo del valor de uso 56
Proyección de los flujos de efectivo 56
Selección de la tasa de descuento 57
Niveles de comparación 57
Tratamiento general 57
Valor recuperable de activos que no generan flujos de efectivo propios 57
Perdidas por desvalorización 58
Imputación de pérdidas por desvalorización 58
Reversión de pérdidas por desvalorización 59
Presentación 60
Revelación en notas 60
EXPRESIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES EN MONEDA DE CIERRE EN UN CONTEXTO DE INFLACIÓN (AJUSTE POR INFLACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES) 61
Objetivo 61
Índices a utilizar, coeficientes de ajuste y período de origen de las partidas 61
Procedimiento: cuestiones de aplicación general 62
Ajuste de las cifras correspondientes al período actual en moneda de cierre 62
Proceso secuencial 62
Ajuste de activos y pasivos al cierre del período actual 63
Ajuste de los componentes del patrimonio neto al cierre del período actual 63
Ajuste de las variaciones del patrimonio neto ocurridas durante el período actual 63
Presentación de los resultados financieros y por tenencia (incluyendo el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda) del período actual 65
Ajuste de las variaciones patrimoniales cualitativas del período actual 66
Efectos fiscales del ajuste de los estados contables 66
Ajuste de los flujos de efectivo del período actual 66
Ajuste de las cifras correspondientes al período comparativo en moneda de cierre (actual) 66
Procedimiento: cuestiones de aplicación particular 66
Aplicación por primera vez o reanudación de su aplicación 66
Interrupción y reanudación de los ajustes 67

CAPÍTULO 3 ..... **68**
RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE PARTIDAS DEL ACTIVO **68**
INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO **68**
CUESTIONES COMUNES A TODOS LOS RUBROS **68**
MEDICIÓN INICIAL DE BIENES Y SERVICIOS 68
CAJA Y BANCOS **69**
DEFINICIÓN 69
RECONOCIMIENTO 69
MEDICIÓN INICIAL 69
MEDICIÓN POSTERIOR 69
PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS CONTABLES 69
REVELACIÓN EN NOTAS 70
OTRAS NORMAS APLICABLES 70
INVERSIONES FINANCIERAS **70**
DEFINICIÓN 70
RECONOCIMIENTO 71
MEDICIÓN INICIAL 71
CRITERIO GENERAL 71
INVERSIONES FINANCIERAS PROVENIENTES DE TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS 72
MEDICIÓN POSTERIOR 72
COMPARACIÓN CON EL VALOR RECUPERABLE 73
BAJA EN CUENTAS 74
PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS CONTABLES 75
REVELACIÓN EN NOTAS 76
OTRAS NORMAS APLICABLES 76
CRÉDITOS EN MONEDA **77**
DEFINICIONES 77
RECONOCIMIENTO 78
MEDICIÓN INICIAL 79
CRÉDITOS EN MONEDA ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE GENERAN INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS 79
CRÉDITOS EN MONEDA ORIGINADOS EN TRANSACCIONES FINANCIERAS 79
OTROS CRÉDITOS EN MONEDA 79
CRÉDITOS EN MONEDA PROVENIENTES DE TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS 80

Derechos de reembolso 80
Medición posterior 80
Comparación con el valor recuperable 81
Baja en cuentas 82
Presentación en los estados contables 84
Revelación en notas 84
Otras normas aplicables 85
CRÉDITOS EN ESPECIE 85
Definición 85
Reconocimiento 86
Medición inicial 86
Medición posterior 86
Comparación con el valor recuperable 86
Baja en cuentas 87
Presentación en los estados contables 87
Revelación en notas 87
Otras normas aplicables 88
BIENES DE CAMBIO Y COSTO DE LOS BIENES VENDIDOS (O DE LOS SERVICIOS PRESTADOS) 88
Definición 88
Reconocimiento 89
Medición inicial 89
Medición posterior 89
Caso general 89
Caso particular 90
Comparación con el valor recuperable 92
Costo de bienes vendidos o servicios prestados 93
Resultados de tenencia y por cambios en el valor neto de realización 94
Presentación en los estados contables 94
Revelación en notas 95
Revelaciones sobre los bienes de cambio 95
Revelaciones sobre el costo de los bienes vendidos o servicios prestados 95
Otras normas aplicables 96
BIENES DE USO Y DEPRECIACIONES 96

Definición 96
Reconocimiento 97
Medición inicial 97
Tratamiento de los desembolsos subsiguientes 98
Medición posterior 98
Modelo de costo 99
Modelo de revaluación 99
Depreciaciones 102
Comparación con el valor recuperable 103
Compensación por desvalorización, pérdida o abandono 103
Presentación en los estados contables 103
Revelación en notas 104
Revelaciones de carácter general 104
Revelaciones sobre depreciaciones 105
Revelaciones sobre la aplicación del modelo de revaluación 105
Otras normas aplicables 105
PROPIEDADES DE INVERSIÓN 106
Definición 106
Reconocimiento 106
Medición inicial 106
Medición posterior 107
Depreciaciones 107
Comparación con el valor recuperable 108
Compensación por desvalorización, pérdida o abandono 108
Transferencias 108
Presentación en los estados contables 109
Revelación en notas 110
Revelaciones de carácter general 110
Revelaciones sobre depreciaciones 111
Revelaciones sobre valores razonables 111
Otras normas aplicables 111
ACTIVOS INTANGIBLES (DISTINTOS DE LA LLAVE DE NEGOCIO) 112
Definición 112
Reconocimiento 112

Medición inicial 113
Tratamiento de los desembolsos subsiguientes 114
Medición posterior 114
Amortizaciones 114
Comparación con el valor recuperable 115
Compensación por desvalorización, pérdida o abandono 115
Presentación en los estados contables 115
Revelaciones en notas 116
Revelaciones de carácter general 116
Revelaciones sobre amortizaciones 116
Otras normas aplicables 117
ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA 117
Definición 117
Clasificación 118
Medición inicial 118
Medición posterior 119
Cambios en un plan de ventas 119
Comparación con el valor recuperable 119
Presentación en los estados contables 119
Revelación en notas 120
Revelaciones de carácter general 120
Revelaciones sobre valor neto de realización 120
Otras normas aplicables 121
OTRAS INVERSIONES 121
Definición 121
Reconocimiento 122
Medición inicial 122
Medición posterior 122
Comparación con el valor recuperable 122
Presentación en los estados contables 123
Revelación en notas 123
Otras normas aplicables 123
CAPÍTULO 4 125

RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE PARTIDAS DEL PASIVO Y DEL PATRIMONIO NETO 125

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO 125

DISTINCIÓN ENTRE PASIVO Y PATRIMONIO NETO 125

Criterio general 125

Acciones preferidas rescatables 125

Aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones 125

PASIVOS CIERTOS (DEUDAS) EN MONEDA 126

Definición 126

Reconocimiento 126

Medición inicial 126

Pasivos ciertos (deudas) en moneda originados en la compra de bienes o servicios 126

Pasivos ciertos (deudas) en moneda originados en transacciones financieras 126

Otros pasivos ciertos (deudas) en moneda 127

Pasivos (deudas) ciertas en moneda provenientes de transacciones entre partes relacionadas 127

Medición posterior 128

Baja en cuentas 128

Presentación en los estados contables 129

Revelación en notas 129

Otras normas aplicables 130

PASIVOS CIERTOS (DEUDAS) EN ESPECIE 131

Definición 131

Reconocimiento 131

Medición inicial 131

Medición posterior 131

Baja en cuentas 131

Presentación en los estados contables 131

Revelación en notas 132

Otras normas aplicables 132

PREVISIONES Y OTROS PASIVOS CONTINGENTES 132

Definiciones 132

Reconocimiento 133

Medición inicial 133

Medición posterior 133
Presentación en los estados contables 134
Revelación en notas 134
Otras normas aplicables 135
PATRIMONIO NETO 136
Definiciones 136
Reconocimiento 137
Aportes de capital y similares 137
Aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones y similares 138
Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas 138
Otras partidas o transacciones que integran el patrimonio neto 138
Medición inicial 139
Medición posterior 139
Presentación en los estados contables 139
Revelación en notas 140
Otras normas aplicables 140
CAPÍTULO 5 141
EFECTOS CONTABLES PROCEDENTES DE DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS, TRANSACCIONES O CONTRATOS 141
INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO 141
RECONOCIMIENTO DE INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE TRANSACCIONES (OPERACIONES DE INTERCAMBIO) 141
Definiciones 141
Reconocimiento (devengamiento) 142
Medición 143
Otras normas aplicables 143
COMPROMISOS QUE GENERAN PÉRDIDAS (CONTRATOS DE CARÁCTER ONEROSO) 144
Definición 144
Reconocimiento y medición 144
Otras normas aplicables 144
ARRENDAMIENTOS 145
Definiciones 145
Tipos de arrendamiento 146
Arrendamientos financieros 146

Arrendamientos operativos 148
Modificaciones contractuales 148
Venta acompañada o seguida de arrendamiento 148
Presentación y revelación 149
Presentación y revelación: estados contables del arrendador 149
Presentación y revelación: estados contables del arrendatario 150
Otras normas aplicables 151
SUBSIDIOS Y OTRAS AYUDAS GUBERNAMENTALES 151
Definiciones 151
Reconocimiento 151
Presentación de subsidios gubernamentales 152
Presentación de los subsidios gubernamentales en el estado de situación patrimonial 152
Presentación de los subsidios gubernamentales en el estado de resultados (o estado de recursos y gastos) 152
Revelación en notas 153
Otras normas aplicables 153
CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS 153
Definiciones 153
Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias corriente 154
Reconocimiento de pasivos por impuesto corriente 154
Medición de pasivos o activos por impuesto corriente 154
Presentación y revelación de pasivos o activos y gasto o ingreso por impuesto a las ganancias corriente 154
Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias diferido 155
Reconocimiento de pasivos o activos por impuesto diferido 155
Excepciones al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido 156
Excepciones al reconocimiento de activos por impuesto diferido 156
Medición inicial y posterior de los pasivos o activos por impuesto diferido 157
Determinación de la base fiscal de activos y pasivos 157
Comparación con el valor recuperable de los activos por impuestos diferidos 158
Presentación y revelación de pasivos o activos, y pérdidas o ganancias, por impuesto diferido 158
Otras normas aplicables 160
REESTRUCTURACIONES 160

Definiciones 160
Reconocimiento y medición 160
Otras normas aplicables 161
CAPÍTULO 6 163
NORMAS GENERALES SOBRE PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES 163
INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO 163
CUESTIONES REFERIDAS AL ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL 163
Definición 163
Estructura 163
Clasificación: selección de la base de presentación más relevante 164
Clasificación de activos (pasivos) como corrientes o no corrientes 165
Partidas de ajuste de la medición 166
Compensación de partidas 166
CUESTIONES REFERIDAS AL ESTADO DE RESULTADOS 166
Definición 166
Presentación de las partidas del resultado del período. 166
Cuestiones generales 166
Presentación de reintegros, reembolsos y desgravaciones 167
Presentación de los resultados financieros y de tenencia 167
Selección de la política de presentación más relevante 167
Presentación de ciertos resultados financieros y de tenencia en un acápite separado 168
Presentación de resultados procedentes de actividades u operaciones discontinuadas (o en discontinuación) 168
CUESTIONES REFERIDAS AL ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO 171
Definición 171
Estructura 171
Presentación de las partidas de los resultados diferidos del período 172
CUESTIONES REFERIDAS AL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO 172
Definiciones 172
Estructura 173
Variación del efectivo y sus equivalentes 173
Flujos de efectivo y equivalentes provenientes de actividades operativas 174
Flujos de efectivo y equivalentes provenientes de actividades de inversión 175
Flujos de efectivo y equivalentes provenientes de actividades de financiación 175

Resultados financieros y de tenencia del efectivo y sus equivalentes 176
Intereses, dividendos e impuesto a las ganancias 176
Presentación simplificada en un contexto de inflación 177
Compensación de partidas 177
Revelación en notas 178
CUESTIONES REFERIDAS A LA REVELACIÓN MEDIANTE NOTAS 178
Definiciones 178
Estructura 179
Información a revelar 180
Identificación de los estados contables 180
Identificación de la unidad de medida en la que están presentados los estados contables .. 180
Identificación de la entidad 180
Uso del juicio profesional. Causas de incertidumbre en las estimaciones 180
Capital de la entidad 181
Reservas 181
Información a revelar acerca de circunstancias que afecten la comparabilidad 182
Composición o evolución de los rubros 182
Bienes de disponibilidad restringida. Gravámenes sobre activos 182
Restricciones para la distribución de ganancias 182
Modificación a la información de ejercicios anteriores 182
Aspectos formales 183
Información a revelar sobre partes relacionadas 183
PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO 186
Introducción a la presente sección 186
Definición 186
Conjunto completo de estados contables de una entidad sin fines de lucro 187
Cuestiones referidas al estado de situación patrimonial de entidades sin fines de lucro 187
Créditos 187
Bienes para consumo o comercialización 188
Pasivos originados en fondos con destino específico 189
Cuestiones referidas al estado de recursos y gastos 190
Definiciones 190
Cuestiones relacionadas con la estructura 191

Cuestiones referidas al estado de evolución del patrimonio neto de entidades sin fines de lucro 191
Definiciones 191
Cuestiones relacionadas con la estructura 192
Cuestiones referidas al estado de flujos de efectivo de entidades sin fines de lucro 192
Cuestiones referidas a la revelación mediante notas de entidades sin fines de lucro 192
PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CORRESPONDIENTES A PERÍODOS INTERMEDIOS 193
Definiciones 193
Presentación de estados contables de períodos intermedios 194
RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54 196
TÍTULO II 196
~NORMAS PARTICULARES~ 196
CAPÍTULO 7 196
PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE APLICACIÓN PARTICULAR 196
INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO 196
CONVERSIÓN DE ESTADOS CONTABLES 196
Objetivo 196
Definiciones 196
Conversión de estados contables: requerimientos generales 197
Tratamiento de la diferencia de conversión 197
Existencia de un contexto de inflación en el país de la entidad del exterior 198
Efectos fiscales de la conversión de estados contables de una entidad del exterior 198
Revelación en notas 199
PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS 199
Objetivo 199
Definiciones 200
Normas sobre presentación de estados contables consolidados y evaluación de control 201
Requerimiento de presentación de estados contables consolidados 201
Definición de control (sobre otra entidad) 201
Aplicación de la definición de control 202
Estados contables consolidados: concepto y contenido mínimo 204

Procedimiento de consolidación 204
Requerimientos generales para la preparación de estados contables consolidados 204
Transacciones y saldos intragrupo 206
Adquisición y disposición de subsidiarias 207
Cambios en las participaciones no controladoras 208
Presentación de las participaciones no controladoras 209
Revelación en notas 209
CAPÍTULO 8 210
RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE PARTIDAS PARTICULARES 210
INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO 210
NEGOCIOS CONJUNTOS 210
Objetivo 210
Definiciones 211
Identificación de un negocio conjunto 211
Clasificación de un negocio conjunto 212
Contabilización de un negocio conjunto 212
Negocios conjuntos no societarios 212
Tratamiento en los estados contables de una controladora conjunta 212
Tratamiento en los estados contables de una parte que no es controladora conjunta 213
Tratamiento de negocios conjuntos no societarios que son una entidad del exterior 213
Negocios conjuntos societarios 213
Revelación en notas 214
PARTICIPACIONES EN SUBSIDIARIAS, ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS SOCIETARIOS 214
Objetivo 214
Definiciones 215
Alcance 215
Reconocimiento 216
Influencia significativa 216
Aplicación del método del valor patrimonial proporcional 217
Medición inicial 217
Determinación del costo de adquisición 217
Medición posterior 219
Comparación con el valor recuperable 222

Discontinuación en la aplicación del método del valor patrimonial proporcional 222
Baja en cuentas 223
Presentación en los estados contables 223
Revelación en notas 223
BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS POSTERIORES A LA TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL Y OTROS BENEFICIOS A LARGO PLAZO 224
Objetivo 224
Definiciones 225
Alcance 228
Distinción entre planes de contribuciones definidas y planes de beneficios definidos 229
Planes de contribuciones definidas 230
Reconocimiento 230
Revelación en notas 230
Planes de beneficios definidos 230
Reconocimiento 230
Tratamiento en los estados contables 232
Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del período presente 233
Sueldos, beneficios y costos de asistencia médica, odontológica, legal y otros 235
Activos del plan 238
Reducciones y terminaciones de planes de servicios definidos 239
Revelación en notas 240
Planes multi-empleador 241
Planes gubernamentales 242
Beneficios asegurados 243
Otros beneficios a largo plazo a favor de los empleados 243
Reconocimiento 244
Medición 244
CAPÍTULO 9 245
EFECTOS PROCEDENTES DE DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS, TRANSACCIONES O CONTRATOS PARTICULARES 245
INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO 245
COMBINACIONES DE NEGOCIOS 245
Objetivo 245

Definiciones 245
Alcance 246
Método de contabilización 246
Identificación de la adquirente 246
Determinación de la fecha de adquisición 247
Medición del costo de la combinación de negocios 247
Reconocimiento, clasificación y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y de cualquier participación no controladora adquirida 248
Reconocimiento y medición de la llave de negocio o de una ganancia por una compra en términos ventajosos 250
Período de medición (ajustes posteriores al reconocimiento inicial) 251
Combinación de negocios realizada por etapas 251
Medición posterior de la llave de negocio 251
Revelación en notas 253
INSTRUMENTOS DERIVADOS Y OPERACIONES DE COBERTURA 253
Objetivo 253
Alcance 255
Definiciones 256
Contabilidad de coberturas 258
Distinción entre una "operación de cobertura" y aplicar "contabilidad de coberturas" 258
Objetivo y condiciones para aplicar contabilidad de coberturas 258
Relaciones de cobertura 258
Instrumentos de cobertura y partidas cubiertas 259
Requisitos de eficacia de la cobertura 260
Contabilización de los distintos tipos de relaciones de cobertura 261
Instrumentos derivados 262
Reconocimiento 262
Baja 262
Medición inicial 263
Medición posterior 263
Revelación en notas 263
RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54 265
TITULO III 265
~NORMAS ESPECÍFICAS~ 265
CAPÍTULO 10 265

ACTIVIDAD AGROPECUARIA 265

Objetivo 265

Alcance 265

Definiciones 265

Reconocimiento de un activo biológico o de un producto agropecuario en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena 268

Medición de activos biológicos 268

Medición inicial 268

Medición posterior 269

Productos agropecuarios 270

Medición en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena 270

Medición después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena 270

Contratos de compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro 270

Presentación en los estados contables 270

Estado de situación patrimonial 270

Estado de resultados 271

Revelación en notas 271

Otras normas aplicables 272

CAPÍTULO 11 273

ESTADOS CONTABLES DE NEGOCIOS CONJUNTOS NO SOCIETARIOS: CUESTIONES ESPECÍFICAS 273

CAPÍTULO 12 274

ESTADOS CONTABLES DE ENTIDADES COOPERATIVAS: CUESTIONES ESPECÍFICAS 274

Introducción al presente capítulo 274

Definiciones 274

Presentación de la información contable contenida en los estados contables de las entidades cooperativas 276

Estado de situación patrimonial 276

Estado de resultados 276

Estado de evolución del patrimonio neto 278

Revelación en notas 279

Subsidios no reintegrables recibidos para ser aplicados a la inversión en bienes de uso y/o activos intangibles 282

APÉNDICE A: NORMAS DE TRANSICIÓN 283

ALCANCE 283
DEFINICIONES 283
GUÍAS PARA LA APLICACIÓN DE LA PRESENTE RESOLUCIÓN TÉCNICA POR PRIMERA VEZ, EN GENERAL 283
CLASIFICACIÓN DE LA ENTIDAD. EFECTOS. 283
ENFOQUES PARA LA APLICACIÓN INICIAL 285
ENFOQUE RETROACTIVO INTEGRAL 286
ENFOQUE RETROACTIVO SIMPLIFICADO 286
SOLUCIÓN PRÁCTICA: POSIBILIDAD DE DISCONTINUAR LA APLICACIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN (BIENES DE USO) O EL MODELO DEL VALOR NETO DE REALIZACIÓN (PROPIEDADES DE INVERSIÓN) 288
GUÍAS PARA LA APLICACIÓN DE LA PRESENTE RESOLUCIÓN TÉCNICA POR PRIMERA VEZ, EN PARTICULAR 288
CONVERSIÓN DE ESTADOS CONTABLES 288
PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS 288
NEGOCIOS CONJUNTOS 289
PARTICIPACIONES EN SUBSIDIARIAS, ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS SOCIETARIOS 290
BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS POSTERIORES A LA TERMINACIÓN LABORAL Y OTROS BENEFICIOS A LARGO PLAZO 290
COMBINACIONES DE NEGOCIOS 291
INSTRUMENTOS DERIVADOS Y OPERACIONES DE COBERTURA 291
GLOSARIO 293

SEGUNDA PARTE

RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

~INTRODUCCIÓN~

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 Nº 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 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:[3]

   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;

[3] La Interpretación N° 18, “*Clasificación de entidades conforme a los párrafos 6 y 7 de la Resolución Técnica N° 54, “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad”*”, incluye orientación adicional sobre cómo aplicar los párrafos 6 y 7 de esta norma en distintos escenarios concretos.

(ii) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación; o

(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;

(iii) controladora de otra entidad alcanzada por la Resolución Técnica Nº 26; o

(iv) controlada por otra entidad alcanzada por la Resolución Técnica Nº 26.

7. A los fines de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, una entidad es mediana si:[3]

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; o

(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;

(iii) controladora de otra entidad alcanzada por la Resolución Técnica Nº 26; o

(iv) controlada por otra entidad alcanzada por la Resolución Técnica Nº 26.

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 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.

RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

TITULO I

~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 consideran 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, la **dirección** de 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 **dirección** de una 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:

    a) cambiará la base de preparación de los estados contables[4]; incluso si los hechos que evidencian la necesidad de cambiar la base contable surgen por aplicar las disposiciones del apartado "Consideración de los hechos posteriores en la preparación de los estados contables" [ver el párrafo 96].

    b) revelará en notas:

        (i) el hecho de que ha dejado de cumplir la premisa de empresa en marcha;

        (ii) una explicación de los motivos por los cuales ha dejado de cumplir con tal premisa; y

        (iii) las **políticas contables** adoptadas.

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.

---

[4] 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.

19. De acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior, 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.

ELEMENTOS DE LOS ESTADOS CONTABLES

20. Una entidad comunicará, a través de sus **estados contables**, información sobre:

    a) su **situación patrimonial** a la **fecha de los estados contables**;

    b) 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

    c) 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:

    a) **activo**;

    b) **pasivo**; y

    c) **patrimonio neto**.

22. **Activo** es un recurso económico, controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya ocurridos. Un recurso económico es un derecho que tiene la capacidad de generar beneficios económicos. Los beneficios económicos existen si el recurso tiene valor de uso o valor de cambio para la entidad.

22A. Una entidad tendrá el control de un **activo** si tiene la capacidad presente de:

    a) dirigir o redirigir el uso del recurso económico (lo que incluye la capacidad para permitir o impedir que terceros puedan hacerlo); y

    b) obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes (lo que incluye la capacidad de impedir que terceros puedan hacerlo).

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

    a) legales, que son las originadas en:

        (i) la legislación;

        (ii) contratos o acuerdos entre partes; o

        (iii) alguna otra causa legal; o

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

        (i) como consecuencia de un patrón de comportamiento, políticas empresariales de dominio público o declaraciones suficientemente concretas; y

(ii) mediante los cuales crea en terceros expectativas de que va a cumplir dichos compromisos o responsabilidades.

24. **Patrimonio neto** es la suma de:

a) los **aportes** de los propietarios o asociados de una entidad;

b) los resultados acumulados, que incluyen:

(i) las ganancias reservadas;

(ii) los resultados no asignados; y

(iii) los **resultados diferidos**.

25. Para describir su **evolución patrimonial**, una entidad deberá informar sobre los siguientes elementos:

a) las transacciones con los propietarios o asociados de la entidad, cuando actúan en su carácter de tales;

b) un resumen de las causas que generan el resultado del período, distinguiendo las siguientes partidas:

(i) ingresos;

(ii) gastos;

(iii) ganancias;

(iv) pérdidas; y

(v) 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 que, de acuerdo con esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, no se reconocen en los **resultados diferidos**.

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 que, de acuerdo con esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, no se reconocen en los **resultados diferidos**.

30. **Resultados diferidos** son resultados 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 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 entradas y salidas del efectivo y sus equivalentes, clasificándolas en función de las actividades que les dan origen:

    a) actividades operativas;

    b) actividades de inversión; y

    c) actividades de financiación.

31A. Una entidad podría tener que presentar otras causas por separado de las tres actividades referidas, según lo establezca la presente Resolución Técnica u **otras normas contables**.

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**, además de sus **estados contables separados**, de acuerdo con lo establecido en la sección "Preparación de estados contables consolidados" de esta Resolución Técnica [ver los párrafos 764 a 806].

PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES: OPERACIONES FUNDAMENTALES

34. Las operaciones fundamentales que rigen la preparación de un conjunto completo de **estados contables** son las siguientes:

    a) reconocimiento;

    b) baja en cuentas;

c) medición; y

d) 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:

a) la partida cumpla la definición del párrafo 22;

b) su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y

c) 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:

a) la partida cumpla la definición del párrafo 23;

b) su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y

c) 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:

a) 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 522 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 de 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 600].

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** reconocido 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.

    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.

59A. Cuando prepare los **estados contables** de un período intermedio, una entidad podrá presentar, en el estado de resultados (o de recursos y gastos), de forma separada la información referida a:

a) Los resultados acumulados desde el inicio del ejercicio hasta la fecha del período intermedio actual, junto con sus cifras comparativas.

b) Los resultados devengados en el período intermedio actual, junto con sus cifras comparativas.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)
En el párrafo 59A se establece que una entidad tiene la opción, en un período intermedio, de presentar el estado de resultados (o de recursos y gastos) de tal forma que la información referida a los resultados acumulados desde el inicio del ejercicio hasta el final de ese período intermedio se muestre de forma separada de los resultados devengados en el periodo intermedio actual (todo ello, junto con la respectiva información comparativa). Por ejemplo, supongamos el siguiente caso: a) Una entidad cierra ejercicio el 31 de diciembre de cada año. b) Esa entidad presenta información intermedia con frecuencia trimestral, referida al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre de cada año. Si utilizara la opción prevista en el párrafo 59A, en los estados contables correspondientes al cierre intermedio referido al: a) 31 de marzo, la entidad presentará sus resultados a dos columnas: los acumulados desde el inicio del ejercicio actual hasta el 31 de marzo del mismo año (período intermedio del ejercicio actual) de forma comparativa con los acumulados desde el inicio del ejercicio precedente hasta el 31 de marzo del año anterior (período intermedio comparativo). b) 30 de junio, la entidad presentará sus resultados a cuatro columnas: (i) los acumulados desde el inicio del ejercicio actual hasta el 30 de junio del mismo año (período intermedio del ejercicio actual) de forma comparativa con

los acumulados desde el inicio del ejercicio precedente hasta el al 30 de junio del año anterior (período intermedio comparativo); y

(ii) los devengados entre el 1 de abril y el 30 de junio ese año (los del período intermedio actual) de forma comparativa con los devengados entre 1 de abril y el 30 de junio del ejercicio precedente (los del período intermedio comparativo equivalente).

c) 30 de septiembre, la entidad presentará sus resultados a cuatro columnas:

(i) los acumulados desde el inicio del ejercicio actual hasta el 30 de septiembre del mismo año (período intermedio del ejercicio actual) de forma comparativa con los acumulados desde el inicio del ejercicio precedente hasta el al 30 de septiembre del año anterior (período intermedio comparativo); y

(ii) los devengados entre el 1 de julio y el 30 de septiembre ese año (los del período intermedio actual) de forma comparativa con los devengados entre 1 de julio y el 30 de septiembre del ejercicio precedente (los del período intermedio comparativo equivalente).

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.

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 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 requeridas para el tratamiento de una transacción, evento o condición, una entidad aplicará tales **políticas contables**.

72. Una entidad seleccionará y aplicará sus **políticas contables** de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones similares, excepto que los requerimientos de la presente Resolución Técnica u **otras normas contables** requieran o admitan algo diferente.

73. Al definir sus **políticas contables**:

    a) 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.

    b) 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:

    a) aplicará dichas opciones para todos los rubros o partidas de naturaleza similar; y

    b) 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:

    a) 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;

    b) las **otras normas contables** emitidas y que se emitan en el futuro y traten temas particulares de reconocimiento y medición; y

    c) la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas de las contenidas en la Resolución Técnica Nº 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:

    a) 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

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)
En el párrafo 83, se establecen las reglas para seleccionar un tratamiento contable alternativo con base en el principio de "costo o esfuerzo desproporcionado". En síntesis, para aplicar este principio, una entidad evaluará: a) cómo se espera que sus **estados contables** sean utilizados, con base en los **usuarios** de tales estados a la fecha de la aprobación por parte de la **dirección**; y b) el costo de aplicar el tratamiento que se pretende dejar de cumplir. Al aplicar el párrafo 83, una entidad evaluará los dos aspectos referidos en los incisos a) y b) precedentes, y no evaluará, de manera aislada, solo uno de ellos. En esta Resolución Técnica se presentan tratamientos alternativos, basados en la aplicación del párrafo 83, para los siguientes casos: a) La aplicación del método del impuesto diferido en entidades medianas, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 573. b) El reconocimiento de forma separada de activos intangibles que surgen de una combinación de negocios, en los **estados contables** de la adquirente, de acuerdo con lo establecido en el inciso a) (i) del párrafo 976. c) La medición posterior de ciertos **activos biológicos** cuando se trate de una entidad mediana, de acuerdo con lo establecido en el inciso b) (ii) del párrafo 1027. Dado que la selección de un tratamiento alternativo en función al párrafo 83 satisface las reglas establecidas en esta Resolución Técnica, los **estados contables** que se preparen con arreglo a cualquier política contable seleccionada con base en lo definido por el párrafo

83 y los párrafos específicos que lo invocan (573, 976 o 1027) son **estados contables** con fines generales.

83. Una entidad quedará liberada de aplicar un tratamiento 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 tratamiento brindaría a los **usuarios** de sus **estados contables**. Al aplicar este principio, la **dirección** de la 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 tratamiento concreto, que podrán variar a lo largo del tiempo;

c) concluirá que la aplicación de un tratamiento implica un costo o esfuerzo desproporcionado solo si:

(i) 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** de sus **estados contables** por disponer de esa información; y

(ii) las decisiones económico-financieras de los **usuarios** de sus **estados contables** no resultan afectadas debido a la información que deje de proporcionar;

d) 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**;

e) 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];

f) 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 tratamiento concreto; y

g) revelará en notas:

(i) el hecho de utilizar un tratamiento permitido con base en la evaluación prevista en este apartado;

(ii) la descripción del tratamiento no utilizado;

(iii) las razones por las que la aplicación del tratamiento 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, interpretación, 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) los motivos para realizar los cambios previstos en el inciso b) del párrafo 84.

88. Una entidad considerará que las 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 5.

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**.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)
En los párrafos 90 y 91, la expresión "estimación contable" se refiere a importes monetarios, en los **estados contables**, que están sujetos a incertidumbre en la medición. En esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, en ocasiones, se usa la expresión "estimación" de una forma distinta a la subyacente en los párrafos 90 y 91. Por ejemplo, puede aludir a datos de entrada que sirven de base para desarrollar estimaciones contables. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los **estados contables**, y no menoscaba el cumplimiento del requisito de **confiabilidad (credibilidad)**.

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 componentes correspondientes del **patrimonio neto**, al inicio de 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. Al aplicar los dos párrafos precedentes, 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) Sin ajustar por inflación, en un contexto de estabilidad (para fines contables).

b) En moneda de cierre (es decir, en moneda de poder adquisitivo correspondiente a la **fecha de los estados contables**), en un contexto de inflación (para fines contables).

98. Una entidad no considerará su situación particular para definir la existencia de un contexto de inflación (para fines contables), 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 de cierre 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 **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:

(i) el **costo de reposición**, el **costo de reproducción y/o reconstrucción**; y

(ii) el **valor razonable** (que incluye al **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 los **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 de cierre (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 componentes financieros" [ver los párrafos 129 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 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].

115A. 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:

    a) cotizaciones o listas de precios de proveedores;

    b) costos de adquisición y **costo de producción** o **costo de construcción** reales;

    c) órdenes de compra colocadas y pendientes de recepción; o

    d) 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

Consideraciones generales

117. Una entidad estimará el **valor razonable** en función de precios que, en la **fecha de la medición**:

    a) sean:

(i) observables directamente en el **mercado principal** o, si este no existiera, en el **mercado más ventajoso**; o

(ii) estimados mediante técnicas de valuación, cuando no puedan estimarse aplicando el inciso inmediato anterior; y

b) consideren las características y condición actuales del elemento (**activo**, **pasivo** o **patrimonio neto)** sujeto 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 opere como un **mercado activo.**

119. Como se indicó en el inciso a) (ii) del párrafo 117 cuando, en la **fecha de la medición**, no existan precios directamente observables que 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 la 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.

Consideración particular: medición del valor neto de realización

123. Esta Resolución Técnica u **otras normas contables** podrían requerir o permitir el uso del **valor neto de realización** al medir un **activo**. Para determinar el **valor neto de realización** de un **activo**, en **la fecha de la medición,** una entidad:

    a) estimará el **valor razonable** de ese **activo** (que incluirá, cuando corresponda, los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí misma –por ejemplo, un reembolso de exportación–, por relacionarse con una característica del **activo** concreto), de conformidad con los párrafos 117 al 122; y

    b) deducirá del **valor razonable** los costos ocasionados directamente por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).

MEDICIONES EN MONEDA EXTRANJERA

Conversión de transacciones y saldos de activos y pasivos expresados en moneda extranjera

124. A los fines de medir en **moneda argentina** una transacción o los saldos de activos y pasivos en **moneda extranjera**, una entidad:

    a) aplicará las normas de reconocimiento y medición correspondientes a cada transacción o elemento; y

    b) convertirá a **moneda argentina**:

        (i) las transacciones, de modo que resulte una medición representativa de las compras, ventas, pagos, cobros u otras transacciones; y

        (ii) los saldos al cierre de activos y pasivos de manera que resulte una medición representativa de tales saldos.

125. Una entidad contabilizará las diferencias de cambio, surgidas de la medición posterior del efectivo en **moneda extranjera**, los derechos a recibir una suma en **moneda extranjera** y las obligaciones de entregar una suma en **moneda extranjera**, como **ingresos financieros**, o **costos financieros** (de acuerdo con lo establecido por el párrafo 136), según corresponda.

126. A los fines indicados en los dos párrafos precedentes, una entidad empleará el tipo de cambio correspondiente a:

    a) la **fecha de los estados contables** cuando mida:

        (i) **valores corrientes**, expresados en **moneda extranjera**, de activos o pasivos; o

        (ii) efectivo en **moneda extranjera**, derechos a recibir una suma en **moneda extranjera** y obligaciones de entregar una suma en **moneda extranjera**.

    b) las fechas de cada una de las transacciones, cuando contabilice compras, ventas, pagos, cobros u otras 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 de la **fecha de los estados contables** y antes de la aprobación de los **estados contables**, una entidad revelará tales circunstancias en las notas a los **estados contables**.

128. Cuando se pierda temporalmente la posibilidad de negociar dos monedas en condiciones de mercado, una entidad utilizará el tipo 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 financiación recibida u otorgada, como **costos financieros,** o **ingresos financieros**, según corresponda.

Segregación de componentes financieros implícitos

130. Una entidad pequeña podrá optar por no segregar **componentes financieros implícitos**.

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, contado desde la fecha de la operación; 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 los componentes segregados 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; y

    b) tanto en el momento de la medición inicial como posterior.

135. Cuando opte por no segregar **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:

a) se prolongue por un tiempo que exceda el técnicamente requerido de acuerdo con la naturaleza de dicho proceso;

b) se encuentre interrumpido por razones que no resultan necesarias para preparar el **activo** para su uso o venta; o

c) 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:

a) 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.);

b) 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;

c) imputar los **costos financieros** por mes o períodos más extensos, en tanto esta política sea aplicada consistentemente y no genere distorsiones significativas;

d) activar en primer lugar todos los **costos financieros** incurridos por las **deudas computables** específicamente destinadas a la financiación total o parcial (**deudas computables** específicas) de los **activos aptos para la activación de costos financieros**; y

e) activar en segundo término los **costos financieros** incurridos por las **deudas computables** no destinadas específicamente a la financiación (**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:

a) del total de **deudas computables** excluirá las **deudas computables** específicas cuyos **costos financieros** asignó previamente;

b) calculará una tasa promedio mensual de los **costos financieros** correspondientes a las **deudas computables** no específicas, determinadas según lo establecido en el inciso precedente;

c) 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 procedente, 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 de cierre de acuerdo con lo establecido en la sección "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200], 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) los impuestos diferidos tratados en la sección "Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias diferido" [ver los párrafos 578 a 599]; o

(ii) los derechos de reembolso tratados en la sección "Créditos en moneda" [ver los párrafos 236 a 269] y en la sección "Créditos en especie" [ver el párrafo 272].

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, cuando no se midan utilizando el modelo de **valor razonable** [ver los párrafos 362 a 366].

    c) Activos intangibles.

    d) Llave de negocio surgida de una combinación de negocios.

    e) Participaciones medidas utilizando el método del **valor patrimonial proporcional**, para lo cual considerará, adicionalmente, lo indicado en el apartado "Comparación con el valor recuperable" de la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" [ver los párrafos 864 y 865].

    f) **Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones**.

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. Una entidad que es pequeña o mediana:

    a) Comprobará si el importe en libros de un **activo** individual supera su **valor recuperable** en el caso de que existan indicios de deterioro [ver el párrafo 151], excepto cuando:

        (i) la medición del **activo** se base en el **valor razonable;** y

        (ii) sus costos directos de venta no son significativos.

b) Comprobará si el importe en libros de un grupo de activos supera su **valor recuperable** en el caso de que existan indicios de deterioro [ver el párrafo 151].

c) No necesitará evaluar la existencia de indicios de deterioro [ver el párrafo 151]. en el caso de que el resultado obtenido en cada uno de los últimos tres ejercicios (incluido el actual) sea positivo.

148A. Una entidad que no es pequeña o mediana:

a) Comprobará si el importe en libros de un **activo** individual supera su **valor recuperable** en el caso de que existan indicios de deterioro [ver el párrafo 151], excepto cuando:

(i) la medición del **activo** se base en el **valor razonable**; y

(ii) sus costos directos de venta no son significativos.

b) Comprobará si el importe en libros de un grupo de activos supera su **valor recuperable** en el caso de que existan indicios de deterioro [ver el párrafo 151].

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, cuando corresponda de acuerdo con los párrafos 148 a 149, la medición contable 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** de forma 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 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 **significación** [ver los párrafos 81 y 82] pudiera revertir la diferencia, de modo tal que el **valor recuperable** sea inferior a la medición contable del **activo** o grupo de activos.

153. [Eliminado].

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 del activo individual o de los activos principales de cada **actividad generadora de efectivo**, o una unidad más pequeña que una **actividad generadora de efectivo** [ver los párrafos 164 y 165];

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;

b) computen el efecto de los riesgos específicos de los activos, no considerados al estimar los flujos de efectivo (con el fin de evitar duplicaciones); y

c) resulten compatibles con las demás hipótesis utilizadas para proyectar los flujos de efectivo [ver el párrafo 157].

Niveles de comparación

Tratamiento general

160. Una entidad realizará las comparaciones entre la medición contable y el **valor recuperable**:

a) Si es pequeña o mediana, a nivel global.

b) En los restantes casos, 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 los activos con su **valor recuperable**:

a) al nivel de cada **actividad generadora de efectivo** [ver los párrafos 163 y 165]; o

b) a nivel de una unidad más pequeña que una **actividad generadora de efectivo** [ver los párrafos 164 y 165].

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) a una **actividad generadora de efectivo** [ver los párrafos 163 y 165]; o

b) 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:

a) en primer lugar, identificará **actividades generadoras de efectivo** que no incluyan los **activos generales** ni a la llave de negocio que estuviere contabilizada;

b) 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:

(i) 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.

(ii) Si dicha asignación no fuera posible, hará dos comparaciones:

1. la primera, para cada **actividad generadora de efectivo**, sin incluir en su medición ninguna porción asignada a los **activos generales** y la llave; y

2. 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**; y

b) 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:

a) la medición contable que el **activo** o grupo de activos habría tenido si nunca se hubiese reconocido una **pérdida por desvalorización**; y

b) su nuevo **valor recuperable.**

169. Una entidad imputará las reversiones de **pérdidas por desvalorización:**

a) Cuando no se relacionen con activos revaluados, como un resultado del período.

b) Cuando se relacionen con activos revaluados:

(i) como una ganancia, hasta el importe que hubiese tenido dicho **activo** si nunca se hubiese revaluado; y

(ii) 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:

a) Como un aumento de la medición del **activo** que las originó, si provienen de comparaciones al nivel de cada **activo**.

b) 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]:

(i) 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:

1. su **valor recuperable** (si fuera determinable); y

2. la medición contable que el **activo** habría tenido si nunca se hubiese reconocido la desvalorización previa; y

(ii) 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 (o reversión de pérdidas)”.

Revelación en notas

174. Cuando haya reconocido **pérdidas por desvalorización** (o reversión de pérdidas)**,** 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 del grupo de activos considerado; 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 las **pérdidas por desvalorización** (o reversión de pérdidas);

f) los efectos de las **pérdidas por desvalorización** (o reversión de pérdidas);

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 efectivo** o de una unidad más pequeña [ver el párrafo 164]; y

h) la composición de las **pérdidas por desvalorización** (o reversión de pérdidas) 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 DE CIERRE EN UN CONTEXTO DE INFLACIÓN (AJUSTE POR INFLACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES)

Objetivo

176. En un contexto de inflación (para fines contables), 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** en moneda de cierre 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 se 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 de cierre 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 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 incisos 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 inciso f) y la suma algebraica de las partidas indicada en el inciso 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:

    a) identificará el período de origen de las partidas de acuerdo con lo establecido en el párrafo 180;

    b) calculará los coeficientes de ajuste correspondientes, según lo establecido en los párrafos 179, 182 y 183; y

    c) 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:

    a) Expresará en moneda de cierre el saldo inicial de cada partida, utilizando el coeficiente que refleje la evolución del **índice de precios FACPCE** desde la fecha en que se determinó el saldo inicial hasta la **fecha de los estados contables**.

    b) 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:

    a) 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.
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)	Multiplicará su valor nominal por el coeficiente correspondiente a la **fecha de la medición** de los activos consumidos (que generalmente coincidirá con la fecha de reconocimiento). 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. Las depreciaciones podrán calcularse aplicando la cuota de depreciación del período sobre el valor de origen expresado en moneda de cierre.
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).	De conformidad con el párrafo 634, la entidad los determinará: a) en términos reales; o b) multiplicando el valor nominal por el coeficiente correspondiente, para expresarlos en moneda de cierre.

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: …
Suscripción de nuevas acciones o cuotas sociales (incluyendo las primas de emisión relacionadas).	Multiplicará el valor nominal las acciones o cuotas sociales emitidas por el coeficiente correspondiente a la fecha de la suscripción.
Capitalización de aportes irrevocables.	Multiplicará el valor nominal de las acciones o cuotas sociales emitidas por el coeficiente correspondiente a la fecha en que se expresó dicho valor nominal.
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 período actual

192. Una entidad presentará, en 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 de cierre [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 basado en la 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 la medición contable de activos y pasivos (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:

    a) 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.

    b) 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 los 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 de dicha fecha, ajustando las partidas correspondientes;

b) obtener el **patrimonio neto** al inicio del período objeto del ajuste, en moneda de dicha fecha, por diferencia entre el **activo** y el **pasivo** calculados según lo establecido en el inciso anterior;

c) medir en moneda de 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** ajustados por inflación, 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 las cifras correspondientes al inicio del ejercicio comparativo más antiguo; 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 transacción, cuando la entidad califica como pequeña o mediana y el importe estuviera explicitado.

        (ii) En los demás casos, de acuerdo con la información disponible:

            1. Al **valor razonable** del **activo.**

            2. A la **cotización sucedánea** del **activo**, en los casos en que resultara aplicable.

    d) Bienes o servicios incorporados mediante trueques o canjes no procedentes del "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)" [ver los párrafos 522 a 526]:

        (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 o a la **cotización sucedánea** del **activo** recibido, en los casos en que resultara aplicable;

   b. al **valor razonable** del **activo** entregado o a la **cotización sucedánea** del **activo** entregado, en los casos en que resultara aplicable, reconociendo el correspondiente resultado por tenencia de tal **activo**; o

   c. por un importe equivalente a la medición contable del **activo** entregado, cuando no fuera posible aplicar lo criterios anteriores establecidos en esta jerarquía.

e) Bienes o servicios incorporados mediante trueques o canjes procedentes del "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)" [ver los párrafos 522 a 526]: por el **precio convenido** con sus clientes.

204A. Cuando una entidad pequeña o mediana utilice el importe establecido en la documentación que respalda la operación, según lo establecido en el párrafo 204, podrá aplicar dicha **política contable** por cada transacción.

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 los párrafos 124 a 128].

b) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200].

INVERSIONES FINANCIERAS

Definición

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 otro **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 posee control, control conjunto ni influencia significativa;

(iv) derechos a recibir cualquier **activo financiero** distinto del efectivo, de los equivalentes de efectivo y de los créditos en moneda.

b) excluye:

(i) Activos que no dan lugar, de forma simultánea, a la asunción por parte de otra entidad de un **pasivo financiero** o la emisión de un instrumento de patrimonio (por ejemplo, tenencias de oro).

(ii) Activos que cumplan la definición de "activos del plan", de acuerdo con la sección "Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo" [ver los párrafos 872 al 956].

(iii) Activos que se contabilicen aplicando la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 al 1020].

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 que procedan de transacciones entre partes independientes:

a) Cuando la medición posterior de los activos se haga a **valor razonable** o a su **cotización sucedánea**:

(i) a su **valor razonable**, cuando los activos cotizan en un **mercado activo**; o

(ii) a su **cotización sucedánea**, cuando los activos no cotizan en un **mercado activo**.

b) Cuando la medición posterior de los activos se haga a **costo amortizado**:

(i) Por el valor de las sumas entregadas (considerando los gastos incrementales), en cualquiera de los siguientes casos:
1. la entidad es pequeña;
2. la tasa de interés pactada no difiere significativamente del tipo de mercado para transacciones similares; o
3. 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).

(ii) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros, mediante una tasa de interés de mercado, si no se cumple lo dispuesto en el punto inmediato anterior.

c) En los restantes casos 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** o **cotización sucedánea**.

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 forma similar a la 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 posee control, control conjunto ni influencia significativa:

(i) Al **valor razonable**, cuando los activos cotizan en un **mercado activo**.

(ii) A su **cotización sucedánea**, cuando los activos no cotizan en un **mercado activo**.

(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 se trate de deudas emitidas por otras entidades (por ejemplo, títulos públicos o privados o plazos fijos):

(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 sucedánea** 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**, excepto cuando se trate de inversiones financieras contabilizadas usando la opción prevista en el inciso a) del párrafo 216.

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.

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 de la inversión financiera;

b) transfiera dicho **activo** junto con todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la inversión financiera, en los términos del inciso b) del párrafo 226; o

c) acuerde una refinanciación con las características descriptas 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, derechos a recibir activos financieros distintos del efectivo, de los equivalentes del efectivo o los créditos en moneda, 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), d) y e) 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 124 a 128].

d) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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] y de los que se contabilicen aplicando la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 al 1020], que una entidad posee contra terceros para:

a) recibir sumas de efectivo o equivalentes de efectivo; o

b) compensar con obligaciones futuras de entregar efectivo o equivalentes de efectivo.

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 600].

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 más 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 esperar 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 522 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 (considerando los gastos incrementales), cuando:

(i) la entidad es pequeña;

(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, mediante una tasa de interés de mercado, en los restantes casos.

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 forma similar a la establecido en los párrafos 509 y 510.

Derechos de reembolso

246. Una entidad medirá inicialmente los derechos de reembolso, que cumplan las condiciones establecidas en el párrafo 240, 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 inciso c) inmediato siguiente, cuando:

(i) se pactaron componentes financieros explícitos;

(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]; o

(iii) en el momento de la medición inicial la entidad aplicó el inciso b) del párrafo 242.

c) Al **valor razonable**, cuando:

(i) la entidad no es pequeña ni mediana; 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 dé lugar a la baja en cuentas según lo establecido por los párrafos 256 a 261.

248. Cuando la medición posterior se efectúe al **costo amortizado**, 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 de interés efectiva que sea consistente con la tasa que corresponda aplicar 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, originados en **ingresos de actividades ordinarias** no facturados, según lo establecido en la sección "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)" [ver los párrafos 522 a 526].

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 los siguientes activos, excepto cuando se trate de créditos en moneda contabilizados según la opción prevista en el inciso a) del párrafo 244:

a) Créditos en moneda medidos al valor nominal o al **costo amortizado**;

b) Derechos de facturar a clientes.

c) 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:

a) se cobre el crédito; o, en el caso de los derechos de facturar a clientes, se emita factura o documento similar;

b) expiren o liquiden todos los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del crédito en moneda;

c) 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

d) acuerde una refinanciación con las características descriptas en el párrafo 258.

257. Si una entidad transfiere créditos en moneda 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 del crédito en moneda:

(i) reconocerá cualquier **activo** recibido;

(ii) dará de baja al **activo** transferido; y

(iii) 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:

a) dará de baja al **activo** preexistente;

b) reconocerá un nuevo crédito, aplicando las normas sobre "Medición inicial" [ver los párrafos 241 a 243], contenidas en la presente sección;

c) reconocerá en el resultado del ejercicio de la refinanciación:

(i) la diferencia entre los importes del crédito dado de baja y del nuevo crédito; y

(ii) cualquier costo incurrido en la refinanciación por la entidad.

259. 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 crédito original, difiere en, por lo menos, un 10% respecto del valor contable del crédito 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).

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:

a) recalculará el valor contable como el valor actual de los nuevos flujos de efectivo descontados a la tasa de interés efectiva del crédito 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 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:

a) mantendrá el valor contable del crédito, 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

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:

a) las cuentas por cobrar a clientes y los derechos a facturar a clientes, identificando los importes correspondientes cada una de estas partidas;

b) 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

c) los créditos con los propietarios y otras **partes relacionadas**; y

d) 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 a641].

Revelación en notas

265. Una entidad describirá:

a) 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 tiene (o que tienen 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 124 a 128].

d) "Tratamiento de componentes financieros" [ver los párrafos 129 a 142].

e) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200].

CRÉDITOS EN ESPECIE

Definición

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.), y de los que se contabilicen aplicando la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 al 1020].

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 240].

Medición inicial

273. Una entidad medirá inicialmente los derechos a recibir bienes o servicios:

    a) Cuando se originen en un anticipo parcial o total de efectivo o equivalentes de efectivo: por las sumas entregadas.

    b) Cuando se originen en trueques o canjes:

        (i) Si no proceden del "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)": de forma consistente con lo establecido en el inciso d) del párrafo 204.

        (ii) Si proceden del "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)": de acuerdo con lo establecido en el párrafo 525.

Medición posterior

274. En la **fecha de los estados contables**, una entidad medirá los derechos a recibir bienes o servicios por el importe del reconocimiento inicial.

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 641].

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 la siguiente información sobre la composición de los créditos en especie:

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 tiene (o que tienen 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 créditos en especie 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 124 a 128].

d) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 los bienes de cambio, de naturaleza tangible o intangible, destinados a la venta en el curso habitual de la **actividad ordinaria**;
>
> b) excluye a:

(i) las inversiones financieras; y

(ii) los **activos biológicos** destinados para la venta.

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 de cambio adquiridos: sobre la base de su **costo de adquisición**, determinado según lo establecido en el apartado "Medición de costos de adquisición" [ver el párrafo 103].

b) Bienes de cambio 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.

e) **Productos agropecuarios** al concluir la cosecha, recolección, obtención o faena: sobre la base al **costo atribuido** que surge de aplicar el párrafo 1030.

Medición posterior

Caso general

291. Una entidad medirá los bienes de cambio adquiridos, o recibidos mediante aportes, donaciones, trueques o canjes –excepto los comprendidos en el caso particular [ver el párrafo 295]– 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 condiciones.

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.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

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:

	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)
Ganancia neta (3)	**112,5**	**187,5**	**n/a**	**300**

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

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

Ingresos por ventas	262,5	437,5	n/a	700
Costo de ventas	(150)	(250)	n/a	(400)
Ganancia neta (3)	**112,5**	**187,5**	**n/a**	**300**

(1) **Año 1:** $700 x 37,5% = $262,5. **Año 2**: $700 x 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].

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:

a) podrá medir los bienes de cambio fungibles con **mercado activo** y comercializables sin esfuerzo significativo, incluyendo los **productos agropecuarios** después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena, por **su valor neto de realización**, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en cada sector de actividad; y

b) en el caso de que una entidad mida estos bienes de cambio por su **valor neto de realización**, imputará la contrapartida de las variaciones acaecidas en este valor en el resultado del periodo.

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:

a) Presentará los bienes de cambio separados del resto de los activos y distinguiendo, de corresponder, entre **activos corrientes** y **activos no corrientes**.

b) Incluirá los anticipos a proveedores de este tipo de activos dentro del rubro bienes de cambio.

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;

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 agropecuarios, 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 el 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 variaciones no consideradas en los incisos anteriores de este párrafo, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, los conceptos incluidos en ella;

(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 124 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 de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200].

BIENES DE USO Y DEPRECIACIONES

Definición

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 **activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones**, con el alcance establecido en el párrafo 1029; y

c) 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" [ver el párrafo 416]; y

c) 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 el párrafo 103].

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.

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:

    a) **Costo** del activo si está destinada al reemplazo de un componente significativo y la medición contable del elemento sustituido puede determinarse con confiabilidad (para su baja en cuentas).

    b) **Gasto** del período, en los demás casos.

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) **Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones**.

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 menos 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) revaluará 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 el apartado "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 el apartado "Reconocimiento, medición, presentación y revelación del impuesto a las ganancias diferido" [ver los párrafos 578 a 599].

335. Una entidad imputará:

a) contra el **saldo por revaluación**, el aumento en el pasivo por impuestos diferidos generado por cada revaluación; y

b) 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 el apartado "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:

a) documentación de respaldo apropiada para dicha medición;

b) 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

c) 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:

a) 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 los **activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones**, una entidad determinará la fecha de **puesta en marcha** como el momento en que el **activo** comience la etapa de producción 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) el hecho 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 559] 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 desvalorización, pérdida o abandono

347. Una entidad incluirá en el resultado del período, y cuando tales conceptos sean exigibles, las compensaciones procedentes de terceros por elementos de bienes de uso que:

    a) hayan experimentado una desvalorización;

    b) se hayan perdido; o

    c) haya abandonado.

Presentación en los estados contables

348. En el estado de situación patrimonial, una entidad:

    a) Presentará bienes de uso separados del resto de los activos, como activos no corrientes.

    b) Incluirá los anticipos a proveedores de este tipo de activos dentro del rubro bienes de uso.

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) otras variaciones no consideradas en los incisos anteriores de este párrafo, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, los conceptos incluidos 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 124 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 de cierre 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 559].

PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Definición

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.

Reconocimiento

360. Una entidad reconocerá un elemento como propiedades de inversión cuando:

a) cumpla con la definición general del párrafo 22 y la definición específica contenida en el párrafo 359;

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

361. Una entidad medirá, en el momento del reconocimiento, las propiedades de inversión de acuerdo con los criterios indicados a continuación:

a) Propiedades de inversión adquiridas: sobre la base de su **costo de adquisición**, determinado según lo establecido en "Medición de costos de adquisición" [ver el párrafo 103].

b) 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].

c) Propiedades de inversión recibidas mediante aportes o donaciones: de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204.

d) 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:

    a) al costo menos su depreciación acumulada (modelo de costo); o

    b) 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 descriptos 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 por primera vez 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 apartado, 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]. Al aplicar este requerimiento, deberá considerar la excepción establecida en el inciso b) del párrafo 146.

Compensación por desvalorización, pérdida o abandono

369. Una entidad incluirá en el resultado del período, y cuando tales conceptos sean exigibles, las compensaciones procedentes de terceros por elementos de propiedades de inversión que:

    a) hayan experimentado una desvalorización;

    b) se hayan perdido; o

    c) haya abandonado.

Transferencias

370. Una entidad realizará transferencias a, o desde, propiedad de inversión cuando:

    a) el **activo** empieza a cumplir o deja de cumplir la definición de propiedades de inversión; y

    b) 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:

    a) 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”;

    b) el inicio de un desarrollo con intención de venta, en el caso de una transferencia desde propiedades de inversión a “bienes de cambio”;

    c) 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

    d) 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:

    a) Su venta o disposición.

    b) 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:

    a) aplicará las normas referidas a "bienes de uso" hasta la fecha del cambio de destino; y

    b) 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:

    a) Presentará las propiedades de inversión separadas del resto de los activos, como un activo no corriente.

    b) Incluirá los anticipos a proveedores de este tipo de activos dentro del rubro propiedades de inversión.

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) otras variaciones no consideradas en los incisos anteriores de este párrafo, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, los conceptos incluidos 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;

(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 el 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 124 a 128].

d) "Tratamiento de componentes financieros" [ver los párrafos 129 a 142].

e) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 559].

ACTIVOS INTANGIBLES (DISTINTOS DE LA LLAVE DE NEGOCIO)

Definición

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) Excepcionalmente, aunque no cumplan los requisitos de la definición anterior, los costos de organización y los costos preoperativos.

d) Los criptoactivos cuyo precio depende, exclusivamente, de la aceptación de los participantes del mercado.

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 componente del 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 de organización o 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 el párrafo 103].

b) Si se trata de activos intangibles desarrollados, en función del **costo de desarrollo,** determinado según lo establecido en "Medición del costo 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:

a) como **gasto** del período; o

b) 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:

a) su costo;

b) su naturaleza y forma de explotación;

c) 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;

d) si existen evidencias de **pérdidas por desvalorización** previas a su utilización, caso en el cual debe reconocerlas; y

e) la capacidad de servicio estimada del **activo**, dada por:

(i) las unidades de producción a ser obtenidas mediante su empleo;

(ii) el período durante el cual se espera utilizarlo;

(iii) 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

(iv) 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:

    a) 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

    b) 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 apartado, 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 desvalorización, pérdida o abandono

405. Una entidad incluirá en el resultado del período, y cuando tales conceptos sean exigibles, las compensaciones procedentes de terceros por activos intangibles que:

    a) hayan experimentado una desvalorización;

    b) se hayan perdido; o

    c) haya abandonado.

Presentación en los estados contables

406. En el estado de situación patrimonial, una entidad:

    a) Presentará los activos intangibles separados del resto de los activos, como un activo no corriente.

    b) Incluirá los anticipos a proveedores de este tipo de activos dentro del rubro activos intangibles.

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) otras variaciones no consideradas en los incisos anteriores de este párrafo, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, los conceptos incluidos 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 124 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 de cierre 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 559].

ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA

Definición

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.

Se excluyen de esta sección las participaciones en otras entidades que se contabilicen aplicando el párrafo 769.

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 medición contable según lo establecido en el inciso a) del párrafo 420; y

b) su **valor neto de realización**.

422. Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo inmediato anterior, una 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 del **saldo por 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 el saldo de activos no corrientes mantenidos para la venta:

a) dentro del rubro “otros activos” –corrientes o no corrientes, según lo establecido en los párrafos 416 y 417–, e identificarlos de forma separada de otros elementos incluidos en ese rubro en las notas;

b) sin compensar con un **pasivo** relacionado con dichos activos, el cual se expondrá como corriente.

428. En el estado de resultados, una entidad presentará las pérdidas ocasionadas por la medición y las reversiones de dichas pérdidas:

a) Dentro de los “Resultados procedentes de actividades u operaciones discontinuadas (o en discontinuación) [ver los párrafos 635 a 641], cuando se relacionan con tales resultados.

b) Bajo un título específico para tales conceptos, en los demás casos.

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**:

a) Dentro de los “Resultados procedentes de actividades u operaciones discontinuadas (o en discontinuación) [ver los párrafos 635 a 641], cuando se relacionan con tales resultados.

b) Bajo un título específico para tales conceptos, en los demás casos.

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.

431. Una entidad revelará lo siguiente:

a) Una descripción de cada activo no corriente clasificado como mantenido para la venta.

b) Una descripción de 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.

c) La **ganancia** o **pérdida** presentadas de acuerdo con el párrafo 428.

432. [Eliminado].

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 124 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 de cierre 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 559].

OTRAS INVERSIONES

Definición

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.

Este rubro excluye las tenencias de criptoactivos cuyo valor depende exclusivamente de la aceptación de los participantes del mercado.

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 sucedánea**, cuando no pueda determinarse el **valor razonable**.

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 sucedánea,** cuando no pueda determinarse el **valor razonable**.

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 sucedánea** 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 124 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 de cierre 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:

    a) obligan al emisor a su rescate; o bien

    b) 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 los 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

Definición

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 o créditos ciertos en moneda, siendo ineludible la salida de tales recursos económicos. Se excluyen los pasivos que se contabilicen aplicando la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 al 1020].

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:

a) Al valor de 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]; o

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 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:

a) Por el valor de las sumas recibidas (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 mediante una tasa de interés de mercado, en los restantes casos.

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 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 forma similar a la establecida 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].

(iii) en el momento de la medición inicial la entidad aplicó el inciso b) del párrafo 460.

b) Al **valor nominal**, en los restantes casos.

465. Para la medición posterior del **costo amortizado** de los pasivos ciertos (deudas) en moneda, 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 de interés efectiva que sea consistente con la tasa que corresponda aplicar 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, una 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 durante la duración del **pasivo** refinanciado.

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 previsiones 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 tiene (o que tienen 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) y d) 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 124 a 128].

c) “Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].

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

PASIVOS CIERTOS (DEUDAS) EN ESPECIE

Definición

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 créditos en moneda. Se excluyen los pasivos que se contabilicen aplicando la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 al 1020].

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 la medición determinada del **activo** o servicio recibido que origina la obligación, de conformidad con esta u **otras normas contables**.

Medición posterior

480. En la **fecha de los estados contables**, una entidad medirá un **pasivo** cierto (deuda) en especie, por el mayor entre:

a) el importe del reconocimiento inicial; y

b) el importe que surja de aplicar los requerimientos indicados en la sección "Compromisos que generan pérdidas (contratos onerosos)" [ver los párrafos 527 a531].

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 previsiones 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 la siguiente información sobre la composición de cualquier **pasivo** (deuda) en especie:

a) su naturaleza e instrumentación jurídica;

b) los saldos con garantías; y

c) los saldos con entidades en las que tiene (o que tienen 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 124 a 128].

d) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 previsiones, excepto porque:

a) no cumplen los criterios de reconocimiento del párrafo 488; y

b) solo deben revelarse en notas.

Se excluyen de esta sección los pasivos que se contabilizan aplicando la sección "Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo" [ver los párrafos 872 al 956].

Reconocimiento

488. Una entidad reconocerá una previsión 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 previsiones:

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 estimación.

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

a) En función de su valor esperado (esperanza matemática), en el caso de que existan varios desenlaces posibles (por ejemplo, una previsión 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 previsiones:

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 estimación.

Baja en cuentas

492. Una entidad dará de baja en cuentas una previsión 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 previsiones 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 previsiones;

b) los ingresos derivados de la disminución de previsiones, no originada por su conversión en **pasivo** cierto; y

c) los resultados financieros producidos por devengar el componente financiero en previsiones 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 previsiones 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 previsiones 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 previsiones 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 124 a 128].

b) “Tratamiento de componentes financieros” [ver los párrafos 129 a 142].

c) “Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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:

Aportes de los propietarios: Comprende el capital suscripto, 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; y

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 suscripto: 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.

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.

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

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:

    a) Constitución de reservas.

    b) Desafectación de reservas.

    c) Distribución de utilidades a los accionistas o socios.

    d) Capitalización de resultados.

    e) 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:

    a) efectivamente integrada; y

b) 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 suscripto.

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 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 de cierre.

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 124 a 128].

d) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 641].

CAPÍTULO 5

EFECTOS 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.

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.

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.

Estas partidas incluyen:

a) los **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de transacciones (operaciones de intercambio); y

b) los i**ngresos** generados por actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria [ver los párrafos 1021 a 1041] 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.

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.

523A. Una entidad reconocerá **ingresos de actividades ordinarias** por transacciones (operaciones de intercambio) en el momento en que el cliente obtiene, o a medida que obtiene, el control de los activos vendidos o los servicios prestados, según corresponda. Un cliente obtendrá el control:

a) de un **activo**, en el momento en que adquiere, o a medida que adquiere, la capacidad para:

(i) dirigir o redirigir el uso del recurso económico (lo que incluye la capacidad para permitir o impedir que terceros puedan hacerlo); y

(ii) obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes (lo que incluye la capacidad de impedir que terceros puedan hacerlo).

b) de un servicio, en el momento en que adquiere, o a medida que adquiere, la capacidad para aprovechar o utilizar la prestación realizada por la entidad.

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):

a) En general, por el **precio convenido** con sus clientes. Con tal finalidad:

(i) considerará los criterios establecidos en esta Resolución Técnica u **otras normas contables** para la medición de la contrapartida (es decir, de los activos reconocidos -créditos por ventas, derechos a facturar a clientes- o de los pasivos -anticipos de clientes- dados de baja); y

(ii) excluirá las sumas cobradas o a cobrar por cuenta de terceros (por ejemplo, débitos fiscales del Impuesto al Valor Agregado).

b) Si se originan en servicios de prestación continua o contratos de construcción asimilables a estos servicios, considerando:

(i) el **precio convenido** con sus clientes, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso inmediato anterior; y

(ii) el grado de avance o cumplimiento.

c) Si provienen de actividades de intermediación, por un importe equivalente a la comisión o conceptos similares convenidos con sus clientes.

Otras normas aplicables

526. Para aplicar los requerimientos establecidos para "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)", 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 124 a 128].

d) "Tratamiento de componentes financieros" [ver los párrafos 129 a 142].

e) "Créditos en moneda" [ver los párrafos 236 al 269].

f) "Créditos en especie" [ver los párrafos 270 al 286].

g) "Pasivos ciertos (deudas) en moneda" [ver los párrafos 457 al 476].

h) "Pasivos ciertos (deudas) en especie" [ver los párrafos 477 al 486].

i) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200].

j) "Cuestiones referidas al estado de resultados" [ver los párrafos 628 a 641].

COMPROMISOS QUE GENERAN PÉRDIDAS (CONTRATOS DE CARÁCTER ONEROSO)

Definición

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 y medición

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:

a) el costo de cumplir sus cláusulas; y

b) 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:

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 124 a 128].

d) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 641].

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 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 y medirá inicialmente al activo por el menor de los siguientes

importes:

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.

537A. Después de su reconocimiento, una entidad tratará a los activos incorporados mediante arrendamientos de acuerdo con los requerimientos que resulten aplicables en función de su naturaleza.

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:

    a) mantendrá el **activo** en su contabilidad; y

    b) 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 descripta en el párrafo anterior, una entidad que es arrendataria procederá del siguiente modo:

a) 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.

b) 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 124 a 128].

d) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 641].

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

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 calculado con base en una tasa de interés de mercado: 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:

a) Cuando se relacionan con **ingresos** procedentes de las actividades principales, a continuación de los **ingresos de actividades ordinarias.**

b) En los demás casos como:

(i) otros ingresos; o

(ii) reducción 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 124 a 128].

d) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 641].

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 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~~n~~ 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.

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, de corresponder, aplicará el método del impuesto diferido y 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, al que se refiere el párrafo 578 como diferencia entre la medición de pasivos o activos por impuestos diferidos (netos) a la **fecha de los estados contables** y la medición de tales pasivos o activos (netos) 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 el párrafo 582] y "Excepciones al reconocimiento de activos por impuesto diferido" [ver el 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 reviertan 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 revertirá 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** o **ingreso** 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 de cierre 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 el párrafo 582] y "Excepciones al reconocimiento de activos por impuestos diferidos" [ver el 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 124 a 128].

b) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 641].

REESTRUCTURACIONES

Definiciones

600A. A los fines de aplicar la presente sección, una entidad deberá considerar la siguiente definición:

Reestructuración: es un programa de actuación, planificado y controlado por la dirección de la entidad, cuyo efecto es un cambio significativo en:

(a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o

(b) la manera en que tal actividad se lleva a cabo.

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 componentes 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 los 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 124 a 128].

d) “Expresión de los estados contables en moneda de cierre 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 641].

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.

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

Definición

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

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:

a) **activo**;

b) **pasivo**; y

c) **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:

a) Caja y bancos.

b) Inversiones financieras.

c) Cuentas por cobrar y derechos a facturar a clientes en moneda.

d) Cuentas por cobrar a clientes en especie.

e) Otras cuentas por cobrar en moneda.

f) Otras cuentas por cobrar en especie.

g) Bienes de cambio.

h) 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 los párrafos 613 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 representa efectivo de libre disponibilidad o si espera que se convierta 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 previsiones que se estima convertir en obligaciones ciertas y exigibles cuyo vencimiento o exigibilidad se producirá en 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

Definición

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.

Cuestiones generales

629. Dentro de las partidas de resultados, una entidad distinguirá, entre otros, los siguientes componentes:

a) los **ingresos de actividades ordinarias** [ver los párrafos 522 a 526]; distinguiendo entre:

(i) los **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de transacciones (operaciones de intercambio); y

(ii) los otros **ingresos de actividades ordinarias.**

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 a634;

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, revelará en notas la naturaleza y monto de aquellas partidas de resultados que son inusuales por su naturaleza, tamaño o incidencia.

Presentación de reintegros, reembolsos y desgravaciones

630A. Una entidad presentará en el cuerpo del estado los reintegros, reembolsos y desgravaciones:

a) Si solo dependen de los **ingresos de actividades ordinarias**, adicionándolos a ellos;

b) Si dependen tanto de los **ingresos de actividades ordinarias** como de sus costos:

(i) Los imputará según su efecto sobre cada una de tales partidas, cuando dicha asignación sea posible.

(ii) Los presentará por separado después del costo de lo vendido, formando parte del resultado bruto, cuando no resulta aplicable lo indicado en el inciso inmediato anterior.

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 634 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 de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los 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 descontinuación) 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 componente 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.

636A. Cuando una actividad cumpla los requisitos establecidos en el párrafo 635, una entidad presentará:

a) en el estado de resultados, un importe único con el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas; y

b) en las notas, un desglose que incluya:

(i) los **ingresos de actividades ordinarias**, los **gastos**, y el resultado antes de impuesto de las actividades discontinuadas;

(ii) los resultados a los que se hace referencia en el inciso a) del párrafo 428, o en el inciso a) del párrafo 429; y

(iii) el **gasto** por impuesto a las ganancias correspondiente a los resultados referidos en (i) y (ii).

636B. A los fines comparativos, una entidad clasificará:

a) Como resultados procedentes de actividades discontinuadas o en discontinuación la información correspondiente tanto al período actual como al período comparativo, cuando en un ejercicio determinado una actividad empieza a cumplir los requisitos para ser considerada como tal.

b) Como resultados atribuibles a las actividades que continúan la información correspondiente tanto al período actual como al período comparativo, cuando en un ejercicio determinado una actividad deja de cumplir los requisitos para ser considerada como discontinuada o en discontinuación.

637. Con el objetivo de satisfacer el criterio del inciso b) del párrafo 635, una entidad:

a) Se basará en las diferentes líneas de productos o áreas geográficas que distingue para el desarrollo y gestión de sus actividades.

b) Podrá tomar como referencia un producto o línea de servicio que resulten significativos, si no distingue entre líneas de productos o áreas geográficas para el desarrollo y gestión de sus actividades.

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 descontinuación es un suceso relativamente infrecuente y es factible que una entidad clasifique como reestructuraciones, de acuerdo con la sección "Restructuraciones" [ver los párrafos 601 a 603], cambios que no revele como discontinuación.

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, una entidad suministrará información en notas sobre:

a) la descripción de la operación discontinuada o en discontinuación;

b) [eliminado]:

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 efectivo 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

Definición

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 de cierre 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.

646A. A los efectos de presentar la información comparativa, una entidad podrá optar por exponer las cifras correspondientes al ejercicio anterior:

a) en forma detallada, con los datos correspondientes a todos los rubros del **patrimonio neto**; o

b) en una sola columna, con los datos referidos al total del **patrimonio neto**.

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:

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

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).

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).

Estructura

Variación del efectivo y sus equivalentes

650. Una entidad expondrá:

a) el saldo inicial del efectivo y sus equivalentes;

b) la variación neta acaecida en el efectivo y sus equivalentes durante el período; y

c) 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:

a) los flujos de efectivo de las actividades operativas;

b) los flujos de efectivo de actividades de inversión;

c) los flujos de efectivo de actividades de financiación; y

d) cuando opte por su presentación separada, los resultados financieros y de tenencia generados por el efectivo y sus equivalentes, de acuerdo con lo requerido por 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:

a) el método directo; o

b) el método indirecto.

653. Cuando utilice el método directo, una entidad expondrá las principales clases de entradas y salidas brutas de efectivo y sus equivalentes. Por ejemplo:

a) Cobro a clientes procedentes de ventas, prestaciones de servicios u otros **ingresos de actividades ordinarias**.

b) Pago a proveedores de bienes y servicios.

c) Pago de sueldos, aportes y contribuciones a los sistemas de seguridad social, y obras sociales.

d) Pago de impuestos y tasas.

e) Pago (reembolso o recuperación) de impuesto a las ganancias.

654. Cuando utilice el método indirecto, una entidad expondrá:

a) el resultado del período; y

b) 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 exponerlo 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 períodos 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 período 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 financiación; 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 de cierre 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:

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 de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200], cualquier entidad –excepto que se trate de una entidad sin fines de lucro o de una cooperativa, comprendidas en la clasificación del inciso c) del párrafo 5– podrá presentar el estado de flujos de efectivo en forma sintética informando los siguientes importes:

a) El saldo inicial del efectivo y sus equivalentes.

b) El saldo final del efectivo y sus equivalentes.

c) La variación neta del efectivo y sus equivalentes.

d) El total de las variaciones netas del efectivo y sus equivalentes originadas en:

(i) las actividades operativas;

(ii) las actividades inversión; y

(iii) las de actividades de financiación.

667. Cuando opte por la simplificación referida en el párrafo anterior, una entidad:

a) no efectuará la conciliación requerida en el párrafo 659;

b) mantendrá los resultados financieros y de tenencia del efectivo y sus equivalentes dentro del total de actividades operativas; y

c) revelará en notas que la utilización de esta simplificación 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.

668. [Eliminado].

669. [Eliminado].

670. [Eliminado].

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:

Control: Tal como se define en el apartado "Definiciones" del Capítulo 7 de esta Resolución Técnica.

Control conjunto: Tal como se define en el apartado "Definiciones" del Capítulo 8 de esta Resolución Técnica.

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.

Influencia significativa: Tal como se define en el apartado "Definiciones" del Capítulo 8 de esta Resolución Técnica.

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:

a) control o control conjunto sobre la otra; o

b) 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).

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 7 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 sobe 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. Respecto de la unidad de medida, una entidad informará sobre:

a) la moneda en la que se expresan los **estados contables**;

b) los criterios utilizados para cumplir con lo requerido por la sección "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200]; y

c) la identificación del índice general de precios utilizado, así como la variación porcentual de dicho índice durante el periodo actual y el comparativo.

Identificación de la entidad

682. La entidad informará claramente, cada vez que sea necesario:

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; y

e) una descripción de sus actividades y de las actividades de las entidades en las cuales participa, en la medida en que resulten significativas.

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:

a) de los **estados contables** actuales con los de ejercicios previos; o

b) 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:

a) la composición de los rubros significativos que no incluyó en el cuerpo de los **estados contables**; y

b) 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:

a) los activos que no podrán ser enajenados hasta tanto se cancelen determinados pasivos, indicándose su valor contable y el de los pasivos relacionados;

b) lo 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:

a) 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:

(i) los importes de las transacciones, informando los totales por cada tipo de transacción; y

(ii) 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 tienen control conjunto sobre la entidad que informa;

c) controladas;

d) entidades en las que tiene influencia significativa, o que tienen 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 en las que se tiene 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 en las que se tiene influencia significativa, o que tienen 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 financiación, 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 interpretar 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, excepto las entidades cooperativas.

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.

Definición

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. Proveeduría 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 641].

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 708].

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 las siguientes definiciones:

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.

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.

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:

a) un estado de situación patrimonial condensado de período intermedio;

b) un estado de resultados condensado de período intermedio;

c) un estado de evolución del patrimonio neto condensado de período intermedio;

d) un estado de flujos de efectivo condensado de período intermedio; y

e) 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:

a) 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.

b) Explicación de la estacionalidad o carácter cíclico de las operaciones del período intermedio.

c) Naturaleza y monto de cuestiones que afectaron a los **estados contables** intermedios y que son inusuales por su naturaleza, tamaño o incidencia.

d) 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-

e) Movimientos (emisiones, recompras, reembolsos) de valores representativos de la deuda o el capital de la entidad.

f) Dividendos pagados por cada tipo de acciones emitida.

g) Hechos posteriores al cierre del período intermedio que, siendo de carácter significativo, no correspondió darle efecto en los **estados contables** del período intermedio.

h) 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, restructuraciones, 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 patrimonial**, la **evolución patrimonial** y la **evolución financiera** desde la fecha de sus **estados contables** anuales más recientes.

RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

TÍTULO II

~NORMAS PARTICULARES~

CAPÍTULO 7

PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE APLICACIÓN PARTICULAR

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

751. En este capítulo se describen:

   a) Los criterios que una entidad utilizará para la conversión de **estados contables** de una entidad que cumpla la definición de **entidad del exterior**.

   b) Los requerimientos que una entidad empleará para preparar **estados contables consolidados**, que incluyen:

      (i) la evaluación de control (sobre otra entidad); y

      (ii) el procedimiento de consolidación.

CONVERSIÓN DE ESTADOS CONTABLES

Objetivo

752. El objetivo de esta sección es establecer las reglas para la conversión de **estados contables** de una **entidad del exterior**, a los fines de proceder a:

   a) su consolidación;

   b) la aplicación del método del **valor patrimonial proporcional**; o

   c) su contabilización de conformidad con el párrafo 817.

Definiciones

753. A los fines de aplicar esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

   Diferencias de conversión: Son las puestas en evidencia por la conversión de **estados contables** de una **entidad del exterior**.

   Entidad del exterior: Entidad que:

   a) utiliza una **moneda extranjera** para la preparación de sus **estados contables**; y

   b) es controlada, controlada conjuntamente o asociada de la entidad emisora de los estados contables.

Tipo de cambio: Relación de equivalencia entre la **moneda argentina** y una **moneda extranjera**. Para convertir **estados contables** se utilizará el tipo de cambio efectivamente aplicable para la remesa de dividendos por parte de la **entidad del exterior**. Cuando se pierde la posibilidad de negociar estas dos monedas en condiciones de mercado, una entidad aplicará lo dispuesto en el párrafo 128.

Tipo de cambio de contado: Tipo de cambio utilizado en transacciones de entrega inmediata.

Conversión de estados contables: requerimientos generales

754. Para convertir los elementos de la **situación patrimonial**, la **evolución patrimonial**, y la **evolución financiera** de una **entidad del exterior** cuya moneda no es la correspondiente a un contexto de inflación, una entidad utilizará el siguiente procedimiento:

    a) A la **fecha de los estados contables** y a la fecha de la información comparativa, convertirá los activos y pasivos usando el tipo de cambio de cierre correspondiente a cada una de esas fechas.

    b) Convertirá los elementos correspondientes a la **evolución patrimonial** y la **evolución financiera**, usando el tipo de cambio de la fecha de cada transacción, excepto que opte por la solución práctica del párrafo siguiente.

    c) **Reconocerá todas las diferencias de conversión resultantes** en una partida de **resultados diferidos** del período.

755. Al aplicar el inciso b) del párrafo anterior, una entidad podrá utilizar, como solución práctica, un tipo de cambio aproximado (por ejemplo, un promedio), representativo de los tipos existentes durante el período en el que ocurrieron las transacciones que dieron lugar a los elementos a convertir, siempre que las fluctuaciones en dichos tipos no hayan sido significativas durante el referido período (de acuerdo con lo establecido en el párrafo 82).

756. Una entidad puede tener cuentas por cobrar o pagar en **moneda extranjera** a una **entidad del exterior**. Cuando la liquidación de tales saldos no esté prevista ni sea probable en el futuro previsible, representan, en esencia, una parte de la inversión mantenida en la **entidad del exterior**. Por lo tanto, una entidad tratará a las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión de tales saldos de acuerdo con lo dispuesto en el inciso c) del párrafo 754 y en el párrafo 758.

757. Una entidad tratará la llave de negocio y los ajustes del **valor razonable** que recaen sobre la medición contable de activos y pasivos, surgidos de aplicar las disposiciones de la sección "Combinación de negocios" [ver los párrafos 958 a 989], como parte integrante de los activos y pasivos de la **entidad del exterior**. Por lo tanto:

    a) los expresará en la moneda utilizada por la **entidad del exterior**; y

    b) los convertirá al tipo de cambio de cierre, de acuerdo con los párrafos 754 y 761.

Tratamiento de la diferencia de conversión

758. Una entidad:

a) acumulará en un componente independiente de los **resultados diferidos** las diferencias de conversión resultantes de aplicar la presente sección;

b) mantendrá las diferencias de conversión identificadas en el inciso inmediato anterior en los **resultados diferidos** acumulados hasta que se produzca su venta o el reembolso total o parcial del capital; y

c) transferirá tales diferencias al resultado del ejercicio cuando tengan lugar los hechos referidos en el inciso anterior.

759. Las diferencias de conversión referidas en el párrafo anterior proceden de:

a) la conversión de los elementos de la **evolución patrimonial** a los tipos de cambio correspondientes a las fechas de las transacciones, o el considerado en el párrafo 755, y la de los elementos de los activos y pasivos al tipo de cambio de cierre; y

b) la conversión de los activos menos los pasivos al inicio a un tipo de cambio de cierre diferente del tipo utilizado en el cierre anterior.

Existencia de un contexto de inflación en el país de la entidad del exterior

760. Cuando la moneda de la **entidad del exterior** se corresponda con la de una economía en un contexto de inflación, una entidad:

a) ajustará los **estados contables** de la **entidad del exterior**, aplicando lo dispuesto en la sección "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200]; y

b) convertirá los **estados contables** de la **entidad del exterior** considerando lo descripto en el párrafo 761.

761. Cuando aplique el párrafo anterior, una entidad convertirá:

a) Todos los elementos correspondientes a la **evolución patrimonial**, los correspondientes a la **evolución financiera**, y los activos y pasivos (es decir, tanto los importes del ejercicio actual como las cifras comparativas) de la **entidad del exterior** utilizando el tipo de cambio de cierre del ejercicio actual entre la **moneda extranjera** y la **moneda argentina**, si la **moneda argentina** está afectada por un contexto de inflación.

b) Los resultados, **resultados diferidos**, otras variaciones del **patrimonio neto**, flujos de efectivo y elementos de la **situación patrimonial** del ejercicio actual de la **entidad del exterior** utilizando el tipo de cambio de cierre del ejercicio actual entre la **moneda extranjera** y la **moneda argentina**, y las cifras comparativas serán las presentadas como importes del año de los **estados contables** del periodo precedente, si la **moneda argentina** no está afectada por un contexto de inflación.

Efectos fiscales de la conversión de estados contables de una entidad del exterior

762. Una entidad aplicará la sección "Contabilización del Impuesto a las Ganancias" [ver los párrafos 571 a 600]a las diferencias temporarias que surjan por la aplicación de los requerimientos de la presente sección.

Revelación en notas

763. Una entidad revelará en notas:

a) La forma mediante la cual identificó la moneda de los **estados contables** que fueron objeto de conversión.

b) Los tipos cambio utilizados para la conversión.

c) Las diferencias de conversión reconocidas como **resultados diferidos** y presentadas dentro de los **resultados diferidos** acumulados.

d) Las diferencias de conversión transferidas desde **resultados diferidos** a resultados del período, como consecuencia de la venta de la **entidad del exterior** o el reembolso total o parcial del capital.

e) La partida en la cual se presentan las diferencias de conversión transferidas desde **resultados diferidos**, indicadas en el párrafo anterior.

f) Cualquier **entidad del exterior** que emplee la moneda de un país en un contexto de inflación.

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

PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS

Objetivo

764. De acuerdo con el párrafo 33 de esta Resolución Técnica, una entidad presentará **estados contables consolidados** cuando controle a una o más entidades. El objetivo de esta sección consiste en:

a) prescribir las normas sobre la presentación de **estados contables consolidados** y la evaluación de control (sobre otra entidad);

b) describir el concepto y contenido mínimo de los **estados contables consolidados**; y

c) establecer el procedimiento de consolidación.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)
Los requerimientos de esta sección se basan en el “enfoque de la entidad”, según el cual: a) Los **estados contables consolidados** presentan la información del grupo desde su propia perspectiva, y no desde la perspectiva de los propietarios de la entidad controladora; b) El **patrimonio neto** consolidado es la diferencia entre el activo total, y el pasivo total del grupo económico.

c) Tanto el **patrimonio neto** como el resultado del período deben informar, de manera desagregada, las porciones atribuibles a:
   (i) los propietarios de la controladora; y
   (ii) los titulares de las participaciones no controladoras en subsidiarias.

Por el contrario, la RT 21, adoptaba el "enfoque del propietario" (RT 21, apartado 2.2.). De acuerdo con este enfoque:

a) Los **estados contables consolidados** presentan el **patrimonio neto** sobre al que tienen derecho los propietarios de la controladora.
b) Las participaciones no controladoras en subsidiarias se presentan en el estado de situación patrimonial en un capítulo separado entre el **pasivo** total y el **patrimonio neto**.
c) En el estado de resultados, se muestra como una partida separada la porción que le corresponde a las participaciones no controladoras del resultado del período, a fin de arribar al resultado atribuible a los propietarios de la controladora.

Definiciones

765. A los fines en esta sección, una entidad considerará las siguientes definiciones:

Actividades relevantes: Actividades de la participada que afectan de forma significativa sus rendimientos. Ejemplos de actividades que, dependiendo de las circunstancias, pueden ser relevantes, incluyen, pero no se limitan, a:

a) Venta y compra de bienes o servicios.
b) Gestión de activos financieros durante su vida (incluyendo cuando haya incumplimiento).
c) Selección, adquisición o disposición de activos.
d) Investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos.
e) Determinación de una estructura de financiación u obtención de financiación.

Control (sobre otra entidad): Una entidad tiene control sobre una participada:

a) cuando detenta el poder para dirigir las actividades relevantes de la segunda; y
b) utiliza su poder sobre la participada como principal, y no como mandataria de otra parte.

Controlada (subsidiaria): Entidad controlada, directa o indirectamente, por una entidad controladora.

Decisiones sobre actividades relevantes: Incluyen, pero no se limitan, a:

a) El establecimiento de decisiones de capital y operativas de la participada, incluyendo presupuestos.
b) El nombramiento y remuneración del personal clave de la **dirección** de la participada o suministradores de servicios de gerenciamiento y rescisión de sus servicios o empleo.

Entidad: Entidad que tiene la obligación de, u opta por, presentar **estados contables**. No es relevante su personalidad jurídica (por ejemplo, un fideicomiso no cuenta con personalidad jurídica, pero se considera entidad para fines contables).

Entidad controladora: **Entidad emisora de estados contables** que controla a otras entidades, de forma directa o indirecta.

Grupo económico: Conjunto de entidades constituido por la entidad controladora y todas sus controladas (subsidiarias).

Participada: Cualquier otra entidad, con o sin personalidad jurídica, con la cual la entidad mantiene un vínculo –basado en derechos de voto o de otro tipo–, y como consecuencia del cual la entidad debe evaluar si tiene control sobre ella.

Participación no controladora: Parte del **patrimonio neto** de una entidad controlada no atribuible, directa o indirectamente, a la entidad controladora.

Normas sobre presentación de estados contables consolidados y evaluación de control

Requerimiento de presentación de estados contables consolidados

766. Excepto por lo permitido o requerido en los párrafos 767 y 769, una entidad controladora presentará **estados contables consolidados** que comprendan a todas sus controladas (subsidiarias), sea que las controle de forma directa o a través de otras controladas (subsidiarias).

767. Una entidad controladora no necesita presentar **estados contables consolidados** si cumple todas las condiciones siguientes:

a) la controladora es también controlada y ningún accionista manifestó disconformidad respecto de la decisión de no presentar **estados contables consolidados**;

b) no hace oferta pública de sus valores negociables ni se encuentra en proceso de hacerlo; y

c) su última controladora (o alguna de las controladoras intermedias) elaboran **estados contables consolidados** que cumplan con esta Resolución Técnica, **otras normas contables** o la Resolución Técnica 26.

768. Cuando aplique lo dispuesto en el párrafo anterior, una entidad controladora contabilizará las participaciones que controla de forma directa de acuerdo con lo dispuesto en la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" [ver los párrafos 824 a 871].

769. Una entidad controladora no consolidará a una subsidiaria que adquirió y mantiene exclusivamente con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su **fecha de adquisición**. En este caso, una entidad controladora:

a) Contabilizará esta participación de acuerdo con los requerimientos de la sección "Inversiones Financieras" [ver los párrafos 212 a 235].

b) Podrá extender el plazo de un año si existieran circunstancias, fuera de su control, que probablemente demanden mayor tiempo para la venta o disposición (por ejemplo, debido a la existencia de obligaciones contractuales con partes no relacionadas o disposiciones legales o reglamentarias).

Definición de control (sobre otra entidad)

770. Una entidad evaluará si tiene control sobre una participada independientemente de:

a) la naturaleza del vínculo entre ellas; o

b) la naturaleza jurídica de tal participada.

771. Con el fin de aplicar la definición de control incluida en el párrafo 765, se considerará que una entidad controla a una participada si, y solo si:

a) tiene poder sobre la participada [ver los párrafos 772 a 779];

b) está expuesta, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes del vínculo que mantiene con la participada [ver los párrafos 780 a781]; y

c) cuenta con la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para incidir sobre sus propios rendimientos (es decir, los rendimientos de la **entidad emisora de estados contables**) [ver los párrafos 782 a 783].

Aplicación de la definición de control

Poder

772. Una entidad tiene poder sobre una participada cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la segunda; es decir, las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada.

773. Al evaluar si tiene poder sobre una participada, una entidad deberá considerar:

a) las actividades relevantes de la participada;

b) la forma en que se toman las decisiones sobre las actividades a las que se refiere el inciso inmediato anterior; y

c) los derechos de la entidad y las demás partes sobre la participada.

774. Una entidad considerará que las actividades financieras u operativas relevantes incluyen, entre otras y dependiendo de las circunstancias:

a) La venta y compra de bienes o servicios.

b) La gestión de activos financieros.

c) La selección, adquisición o disposición de activos.

d) La investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos.

e) La determinación de una estructura de financiación u obtención de financiación.

775. Una entidad considerará que las decisiones sobre actividades relevantes incluyen, entre otras y dependiendo de las circunstancias:

a) El establecimiento de decisiones de capital y operativas de la participada, incluyendo presupuestos.

b) El nombramiento y remuneración del personal clave de la **dirección** de la participada o de los proveedores de servicios y rescisión de los servicios o empleo.

776. Al evaluar si tiene poder sobre una participada, una entidad también considerará lo siguiente:

a) Una entidad con capacidad presente para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si su derecho a dirigir todavía no se ha ejercido. La

evidencia de que una entidad ha estado dirigiendo actividades relevantes puede ayudar a determinar si tiene poder, pero no es, en sí misma, concluyente para determinar si la entidad tiene poder sobre una participada.

b) Si dos o más entidades ostentan, cada una, derechos existentes que le conceden la capacidad unilateral para dirigir actividades relevantes diferentes, la entidad que tiene la capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los rendimientos de la participada tiene el poder sobre la participada.

777. Cuando mantenga derechos de voto y tales derechos sean un factor decisivo para determinar quién controla a la participada, una entidad presumirá que tiene poder sobre la participada cuando posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, la mayoría de los derechos de voto en la participada. Otros elementos, tales como derechos contractuales, podrían poner en evidencia que la mayoría de derecho de voto es insuficiente para detentar el poder sobre la participada. Por su parte, algunas participadas son diseñadas de manera que los derechos de voto o similares no son el factor decisivo para decidir quién controla a esa entidad (por ejemplo, los fideicomisos). Esto no impedirá determinar quién detenta el poder sobre ese tipo de participadas, en el caso de que alguien efectivamente lo haga.

778. Una entidad puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada; por ejemplo, a través de:

a) un acuerdo contractual entre la entidad y otros titulares de derechos de voto;

b) otros acuerdos contractuales;

c) derechos de voto potenciales; o

d) una combinación de lo referido en los incisos a) a c) del presente párrafo.

779. Al evaluar el control, una entidad considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes, para determinar si tiene poder. Los derechos de voto potenciales son derechos actualmente ejercitables para obtener derechos de voto de una participada, tales como los que surgen de instrumentos u opciones convertibles, incluyendo contratos a término. Esos derechos de voto potenciales se consideran solo si el titular del derecho tiene la capacidad práctica de ejercerlo.

Rendimientos variables de una entidad procedentes de su vínculo con otra entidad

780. Una entidad está expuesta, o tiene derechos, a rendimientos variables procedentes de su vínculo con otra entidad cuando sus propios rendimientos tienen el potencial de variar como consecuencia de tal vínculo. La variación de los rendimientos de la entidad puede ser positiva, negativa o ambas.

781. Los rendimientos referidos en el párrafo anterior incluyen:

a) Dividendos, otras distribuciones de beneficios económicos procedentes de la participada (por ejemplo, intereses de títulos de deuda emitidos por la participada) y cambios en el valor de la inversión de la entidad en la participada.

b) Remuneración por administrar los activos o pasivos de una participada, comisiones y exposición a pérdidas por proporcionar apoyo de crédito o liquidez, participaciones residuales en los activos y pasivos de la participada

en la liquidación de ésta, beneficios fiscales, y acceso a liquidez futura que una entidad tenga por su vínculo con una participada.

c) Rendimientos que no están disponibles para otros tenedores de participaciones. Por ejemplo, una entidad puede utilizar sus activos en combinación con los activos de la participada, tales como una combinación de funciones operativas para conseguir economías de escala, ahorro de costos, fuentes de productos escasos, obtener acceso a conocimientos del propietario o limitando algunas operaciones o activos, para mejorar el valor de otros activos de la entidad.

Forma en la que una entidad utiliza su poder en una participada

782. Cuando evalúa si controla a una participada, una entidad determinará si:

a) es principal (mandante); o

b) está actuando como una mandataria de otra entidad.

783. Una mandataria es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y a beneficio de otra parte (el principal) y, por lo tanto, no controla a la participada cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por ejemplo, en una entidad que es un fideicomiso, un fiduciario puede actuar en carácter de mandataria de un fiduciante que, a través del contrato, le establece las actividades relevantes que debe realizar.

Estados contables consolidados: concepto y contenido mínimo

784. Los **estados contables consolidados** presentan la información contable de un grupo económico como si se tratara de una sola entidad económica.

785. Un conjunto completo de **estados contables consolidados** comprende:

a) el estado de situación patrimonial consolidado o balance general consolidado;

b) el estado de resultados consolidado;

c) el estado de evolución del patrimonio neto consolidado;

d) el estado de flujos de efectivo consolidado; y

e) las notas a los **estados contables consolidados**, 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**.

Procedimiento de consolidación

Requerimientos generales para la preparación de estados contables consolidados

786. Al preparar los **estados contables consolidados**, una entidad:

a) Combinará los **estados contables** de la entidad controladora y sus controladas, línea por línea, agregando las partidas de activos, pasivos, patrimonio, resultados, **resultados diferidos** y flujos de efectivo de contenido similar desde el punto de vista del grupo económico.

b) Eliminará el importe en libros de la inversión que la entidad controladora mantiene en cada entidad controlada junto con la porción del **patrimonio neto** perteneciente a la entidad controladora en cada una de las controladas.

c) Eliminará en su totalidad, según lo establecido en los párrafos 796 a 799:

(i) los saldos de activos y pasivos intragrupo; y

(ii) las transacciones intragrupo que dan lugar a **ingresos**, **gastos**, otras variaciones patrimoniales y flujos de efectivo.

d) Medirá las participaciones no controladoras en los activos netos de las controladas consolidadas por:

(i) el importe de esas participaciones no controladoras en la fecha de la combinación inicial, calculado, de corresponder, de acuerdo con el párrafo 977;

(ii) la porción de la participación no controladora en los cambios ocurridos en el **patrimonio neto** de la controlada desde la fecha de la combinación; más

(iii) los cambios en la participación mantenida por los no controladores que no dan lugar a una pérdida de control.

e) Presentará las participaciones no controladoras en los activos netos de las controladas consolidadas de acuerdo con lo establecido en el párrafo 805.

787. Una entidad:

a) determinará las proporciones del resultado y de los cambios en el **patrimonio neto** distribuidos a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras sobre la base de las participaciones existentes en la propiedad; y

b) no reflejará el posible ejercicio o conversión de las opciones o instrumentos convertibles.

Pautas mínimas para la preparación de estados contables consolidados

788. Los **estados contables** de todas las entidades que integran el grupo económico deben ser preparados a la **fecha de los estados contables** consolidados (es decir, a la fecha de cierre de la entidad controladora) y abarcando igual período, excepto en el ejercicio en el cual comience o cese la consolidación de una subsidiaria. No es necesario que se trate de **estados contables** de cierre de ejercicio, pudiendo prepararse **estados contables** especiales para la consolidación.

789. Una entidad podrá optar por utilizar los **estados contables** de una controlada cuya fecha de cierre difiera de la **fecha de los estados contables** de la controladora cuando:

a) la diferencia entre ambos cierres no supere los tres meses; y

b) la fecha de cierre de los **estados contables** de la entidad controlada sea anterior a la de la entidad controladora.

790. Cuando se proceda de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior, una entidad registrará ajustes para reflejar los efectos de:

a) las transacciones o eventos significativos para la entidad controladora; y

b) las transacciones entre las entidades controladora y controlada, que modificaron el patrimonio neto de la controlada, y tuvieron lugar entre las fechas de los **estados contables** de la entidad controlada y de la controladora.

791. Con el propósito de computar los ajustes mencionados en el párrafo anterior, una entidad controladora podrá basarse en informes económico financieros emitidos por la **dirección** de la controlada para el control de su gestión. En ningún caso podrán realizarse registros basados en cifras presupuestadas o pronosticadas.

792. Una entidad expresará los **estados contables consolidados** en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden (moneda de cierre), de acuerdo con lo establecido en la sección "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200].

793. Una entidad convertirá, previamente a la consolidación, los **estados contables** de una controlada (subsidiaria) que sea una **entidad del exterior** de acuerdo con el párrafo753, a la **moneda argentina** mediante la aplicación de las normas de la sección "Conversión de estados contables" [ver los párrafos 752 al 763].

794. En los **estados contables** de todas las entidades del grupo económico deberán aplicarse las mismas normas contables para:

a) reconocer y medir los elementos sobre los que se informa en los **estados contables**;

b) convertir las mediciones contenidas en los **estados contables**, originalmente expresadas en alguna **moneda extranjera**;

c) agrupar y presentar las partidas, de acuerdo con lo establecido en el capítulo 6 "Normas generales sobre presentación de estados contables".

795. Si las normas contables aplicadas por las controladas (subsidiarias) difieren de las utilizadas por la entidad controladora, ésta realizará los ajustes pertinentes con el fin de uniformarlas con las propias.

Transacciones y saldos intragrupo

796. Una entidad eliminará:

a) los saldos de activos y pasivos intragrupo;
b) las transacciones intragrupo que dan lugar a **ingresos**, **gastos**, otras variaciones patrimoniales y flujos de efectivo; y
c) las **ganancias** y **pérdidas** procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como bienes de cambio o bienes de uso, excepto cuando los activos que los contengan se encuentren medidos a **valores corrientes** determinados sobre la base de operaciones realizadas con terceros y de acuerdo con las pautas establecidas en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

797. Si las pérdidas intragrupo reflejan una desvalorización de los activos, una entidad deberá reconocer dicha desvalorización en los **estados contables consolidados** según lo establecido en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

798. Una entidad aplicará la sección "Contabilización del Impuesto a las Ganancias" [ver los párrafos 571 a 600]a las diferencias temporarias que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.

799. La posesión de acciones de una entidad del grupo económico por parte de otra entidad del mismo grupo es, en esencia, equivalente a la tenencia de acciones propias en cartera del grupo, considerado como una única entidad controladora. Por lo tanto, una entidad controladora expondrá el costo de tales acciones como una reducción del patrimonio neto consolidado.

Adquisición y disposición de subsidiarias

800. Una entidad controladora incluirá los ingresos y los gastos de una entidad controlada, en los **estados contables consolidados**, desde la fecha de su adquisición hasta la fecha en la que la entidad controladora deje de controlar a la entidad controlada.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica):
En el párrafo 801, expresiones tales como "la entidad dará de baja en cuenta" o "la entidad reconocerá" hacen referencia a las operaciones descriptas en la sección "Preparación de estados contables: operaciones fundamentales" [ver los párrafos 34 a 70]. Las referidas expresiones no establecen la obligación de llevar "registros diarios" o similares y deben ser entendidas bajo un estricto sentido contable.

801. Cuando cese de controlar a otra entidad, una entidad controladora en sus **estados contables consolidados**:

a) dará de baja en cuentas:

(i) a los activos (incluyendo la llave de negocios) y pasivos de la controlada (subsidiaria) por su importe en libros en la fecha en que se perdió el control; y

(ii) al importe en libros de todas las participaciones no controladoras en la anterior controlada (subsidiaria) en la fecha en que se pierda el control (incluyendo todos los componentes de **resultados diferidos** atribuibles a las mismas);

b) reconocerá:

(i) el **valor razonable** de la contraprestación recibida, si la hubiera, por la transacción, suceso o circunstancias que dieran lugar a la pérdida de control;

(ii) cuando la transacción, suceso o circunstancia que dé lugar a la pérdida de control conlleve una distribución de acciones de la entidad controlada a los propietarios en su condición de tales, dicha distribución; y

(iii) la inversión conservada en la que anteriormente fue una entidad controlada por su **valor razonable** en la fecha en que se pierda el control;

c) reclasificará al resultado del periodo o transferirá directamente a ganancias acumuladas si lo requieren esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, los importes reconocidos en **resultados diferidos** en relación con la controlada (subsidiaria); y

d) reconocerá toda diferencia resultante como **ganancia** o **pérdida** en el resultado del periodo atribuible a la entidad controladora.

802. Además de lo establecido en el párrafo anterior, cuando deje de consolidar a otra entidad, una entidad controladora:

a) contabilizará todos los importes anteriormente reconocidos en **resultados diferidos** en relación con esa entidad controlada sobre la misma base que se habría requerido si la entidad controladora hubiera dispuesto los activos o pasivos relacionados;

b) reclasificará la **ganancia** o **pérdida** de patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación), si una **ganancia** o **pérdida** anteriormente reconocida en **resultados diferidos** se hubiera reclasificado al resultado del periodo por la disposición de los activos o pasivos relacionados; y

c) transferirá el **saldo por revaluación** directamente a resultados no asignados si un **saldo por revaluación** anteriormente reconocido en **resultados diferidos** se hubiera transferido directamente a resultados no asignados por la disposición del activo.

803. Si deja de ser controladora y continúa manteniendo una inversión en la anterior controlada (subsidiaria), una entidad:

a) En la fecha en que deje de ser controladora, considerará el importe en libros de cualquier participación conservada, medida de acuerdo con el párrafo801, como su **costo atribuido**.

b) Desde la fecha en que deje de ser controladora, contabilizará posteriormente esa participación, según corresponda, como:

(i) un **activo financiero**, de acuerdo con la sección "Inversiones Financieras" [ver los párrafos 212 a 235]];

(ii) una asociada, en cuyo caso aplicará la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" [ver los párrafos 824 a 871]; o

(iii) en una entidad controlada de forma conjunta, en cuyo caso aplicará la sección "Negocios conjuntos" [ver los párrafos 808 a 823].

Cambios en las participaciones no controladoras

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica):
En el párrafo 804, expresiones tales como "la entidad ajustará" o "la entidad reconocerá" hacen referencia a las operaciones descriptas en el apartado "Preparación de estados contables: operaciones fundamentales" [ver los párrafos 34 a 70]. Las referidas expresiones no establecen la obligación de realizar "registros diarios" que afecten a la participación no controladora y deben ser entendidas bajo un estricto sentido contable.

804. Cuando cambie la proporción del **patrimonio neto** mantenida por las participaciones no controladoras como consecuencia de una transacción entre los propietarios, una entidad controladora:

a) ajustará, en sus **estados contables consolidados**, los importes en libros de las participaciones controladoras y no controladoras para reflejar los cambios en sus participaciones relativas en la controlada; y

b) reconocerá directamente en el **patrimonio neto** consolidado la diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el **valor razonable** de la contraprestación pagada o recibida y atribuida a los propietarios de la controladora.

Presentación de las participaciones no controladoras

805. Una entidad controladora presentará:

a) El total del **patrimonio neto**, desagregando su importe entre la porción correspondiente a:

(i) los propietarios de la controladora; y

(ii) las participaciones no controladoras.

b) El **resultado** del ejercicio, desagregando su importe entre la porción correspondiente a:

(i) los propietarios de la controladora; y

(ii) las participaciones no controladoras.

Revelación en notas

806. Una entidad controladora revelará, en sus **estados contables consolidados**, la siguiente información:

a) los juicios y supuestos significativos realizados (y cambios en esos juicios y supuestos) para determinar si tiene control (o no) sobre otra entidad;

b) la composición del grupo, incluyendo, de corresponder, la participación mantenida por la entidad controladora en el capital de una controlada (subsidiara);

c) la naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, del grupo;

d) la naturaleza de los riesgos asociados con su participación en entidades a la que controla en virtud de derechos distintos de los de voto;

e) las consecuencias de cambios en su participación en la propiedad de una controlada (subsidiaria) que no dan lugar a una pérdida del control; y

f) las consecuencias de la pérdida de control de una controlada (subsidiaria) durante el periodo actual.

CAPÍTULO 8

RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE PARTIDAS PARTICULARES

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

807. En este capítulo se describen:

a) Los criterios que una entidad utilizará para:

(i) Identificar si es parte de un negocio conjunto.

(ii) Clasificar a un negocio conjunto como negocio conjunto no societario, o negocio conjunto societario, y su tratamiento contable para cada caso.

b) Las participaciones en otras entidades que:

(i) la entidad medirá utilizando el método del **valor patrimonial proporcional**; y

(ii) el procedimiento para aplicar el método del **valor patrimonial proporcional**.

c) Los criterios para reconocer y medir beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo.

NEGOCIOS CONJUNTOS

Objetivo

808. El objetivo de esta sección es prescribir los criterios que una entidad empleará para identificar si es parte de un negocio conjunto y su tratamiento contable.

809. Los requerimientos establecidos en esta sección:

a) Resultan de aplicación a:

(i) Los **estados contables consolidados** o a los **estados contables separados**, si la entidad es una controladora.

(ii) Los **estados contables individuales** de una entidad que no es una controladora.

b) No resultan de aplicación para la preparación de los **estados contables** del propio negocio conjunto. Un negocio conjunto preparará sus **estados contables** según lo dispuesto en esta Resolución Técnica en general u **otras normas contables,** y, además, cuando sea no societario, tendrá en cuenta lo establecido en el capítulo "Estados contables de negocios conjuntos no societarios: cuestiones específicas" [ver los párrafos 1042 a 0]

810. Para cumplir su objetivo, en esta sección se establecen:

a) Los requerimientos para identificar si una entidad es parte de un negocio conjunto [ver los párrafos 812 a 815].

b) Las bases para clasificar un negocio conjunto [ver el párrafo 816] como:

(i) negocio conjunto no societario; o

(ii) negocio conjunto societario.

c) La forma de reconocer, medir y revelar un negocio conjunto, de conformidad con su clasificación [ver los párrafos 817 a 823].

Definiciones

811. A los fines de aplicar esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Consentimiento unánime: Existe cuando cualquier parte que tiene el control conjunto de un negocio puede impedir que otra u otras partes tomen decisiones sin su consentimiento.

Control conjunto: Reparto del control contractualmente decidido de un negocio conjunto, que existe sólo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Controladora conjunta: Parte de un negocio conjunto, societario o no societario, que tiene control conjunto sobre éste.

Negocio conjunto: Acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto. El acuerdo se puede instrumentar a través de:

a) un **contrato** asociativo; o

b) una sociedad u otra forma asociativa con personalidad jurídica.

Negocio conjunto no societario: Negocio conjunto mediante el cual las partes que asumen control conjunto del negocio conjunto tienen, en caso de finalización del negocio, derecho a determinados activos y obligación respecto de determinados pasivos, relacionados con el negocio.

Negocio conjunto societario: Negocio conjunto mediante el cual las partes que asumen el control conjunto del negocio tienen derecho, en caso de finalización del negocio, sobre sus activos menos sus pasivos (activos netos).

Parte de un negocio conjunto: Entidad que participa de un negocio conjunto tenga o no control conjunto sobre dicho negocio.

Las siguientes expresiones deberán emplearse tal como son definidas en los párrafos 765 u 827:

- Actividades relevantes.
- Control (sobre otra entidad).
- Controlada (subsidiaria).
- Decisiones sobre actividades relevantes.
- Entidad.
- Entidad controladora.
- Grupo económico.
- Método del **valor patrimonial proporcional**.
- Participada.

Identificación de un negocio conjunto

812. Un negocio conjunto tiene las siguientes características:

a) las partes están obligadas por un acuerdo contractual que da lugar a entidades con personalidad jurídica (acuerdo societario) o sin personalidad jurídica (acuerdo no societario); y

b) el acuerdo contractual otorga a dos o más partes el control conjunto sobre el acuerdo.

813. Un acuerdo contractual otorga a dos o más partes el control conjunto cuando:

a) esas partes deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes); y

b) las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes identificadas en el inciso inmediato anterior.

814. Los acuerdos contractuales, societarios o no societarios, pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Por ejemplo:

a) Uniones transitorias de empresas.

b) Consorcios de cooperación.

c) Agrupaciones de colaboración.

d) Sociedades u otras figuras con personalidad jurídica.

815. Para evaluar si tiene el control conjunto de un negocio, una entidad que es parte de un negocio podría tener que recurrir al juicio de la **dirección** para completar la evaluación indicada en los párrafos 812 a 814.

Clasificación de un negocio conjunto

816. Una entidad:

a) Clasificará un negocio conjunto, utilizando las definiciones descriptas en el párrafo 811.

b) Aplicará, cuando la instrumentación jurídica no refleje la sustancia económica, el juicio de la **dirección** para determinar si un negocio conjunto es:

(i) un negocio conjunto no societario; o

(ii) un negocio conjunto societario.

Contabilización de un negocio conjunto

Negocios conjuntos no societarios

Tratamiento en los estados contables de una controladora conjunta

Reconocimiento

817. En sus **estados contables** una controladora conjunta reconocerá:

a) sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;

b) sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;

c) sus **ingresos,** incluyendo su participación en los **ingresos** generados conjuntamente; y

d) sus **gastos**, incluyendo su participación en los **gastos** incurridos conjuntamente.

Medición

818. Una controladora conjunta medirá los activos y pasivos referidos en el párrafo anterior:

a) Por el importe contable determinado como si no existiera el negocio conjunto, si conserva el control de los activos y la obligación por los pasivos.

b) Multiplicando el porcentaje de su participación por el importe de los activos mantenidos y pasivos incurridos conjuntamente, determinado según lo establecido en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

Tratamiento en los estados contables de una parte que no es controladora conjunta

819. Cuando es parte de un negocio conjunto no societario, pero no tiene control conjunto sobre este, una entidad reconocerá y medirá su participación en el negocio:

a) Según los párrafos 817 y 818 si esa parte tiene derecho a activos determinados y obligación respecto de pasivos determinados, relativos al negocio conjunto no societario.

b) De acuerdo con las normas aplicables a esa participación, contenidas en la presente Resolución Técnica u **otras normas contables**, en los restantes casos.

Tratamiento de negocios conjuntos no societarios que son una entidad del exterior

820. Antes de aplicar lo descripto en los párrafos 817 y 818, una entidad convertirá la información contable de un negocio conjunto no societario que sea una **entidad del exterior**, de acuerdo con el párrafo 753, a la **moneda argentina** según lo establecido en la sección "Conversión de estados contables" [ver los párrafos 752 al 763].

Negocios conjuntos societarios

821. Una controladora conjunta contabilizará su participación en un negocio conjunto societario de acuerdo con lo establecido en la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" [ver los párrafos 824 a 871].

822. Una entidad que es parte de un negocio conjunto societario, pero no tiene el control conjunto, contabilizará su participación según lo establecido en:

a) la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" [ver los párrafos 824 a 871] de la presente Resolución Técnica, si tiene influencia significativa; o

b) la sección "Inversiones Financieras" [ver los párrafos 212 a 235], en los demás casos.

Revelación en notas

823. Una entidad que es parte de un negocio conjunto revelará la siguiente información:

a) La naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en negocios conjuntos, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con las otras partes con control conjunto.

b) Para cada negocio conjunto significativo:

(i) El nombre del negocio conjunto.

(ii) La naturaleza de la relación de la entidad con el negocio conjunto.

(iii) El domicilio principal donde el negocio conjunto desarrolla sus actividades (y país donde está constituido, si fuera diferente del domicilio principal).

(iv) La proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida.

c) La naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos y liquidar pasivos del negocio conjunto.

d) La naturaleza de los riesgos asociados con su participación en negocios conjuntos.

PARTICIPACIONES EN SUBSIDIARIAS, ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS SOCIETARIOS

Objetivo

824. El objetivo de esta sección es establecer las reglas de reconocimiento, medición, baja en cuentas, comparación con el valor recuperable, presentación en los **estados contables** e información a revelar en notas:

a) para las participaciones en subsidiarias, en los **estados contables separados** de una entidad controladora; y

b) para las participaciones en asociadas y en negocios conjuntos societarios, tanto en los **estados contables separados** como en los **estados contables consolidados** de una entidad controladora, o en los **estados contables individuales** de una **entidad emisora de estados contables** que no es controladora.

825. La sección “Preparación de estados contables consolidados” [ver los párrafos 764 a 806] prescribe las reglas para el tratamiento de las subsidiarias en los **estados contables consolidados** de una entidad controladora.

826. La sección “Negocios conjuntos” [ver los párrafos 808 a 823] prescribe las reglas para:

a) identificar un negocio conjunto;

b) clasificarlo; y

c) contabilizarlo de acuerdo con su clasificación.

Definiciones

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

Asociada: Entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.

Inversor: Entidad propietaria de las inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos societarios.

Influencia significativa: Poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de esta.

Método del valor patrimonial proporcional: Método de contabilización según el cual:

a) el inversor mide inicialmente la participación a su **costo de adquisición**; y

b) modifica posteriormente el **costo de adquisición** para reconocer la parte que le corresponde en los cambios en el **patrimonio neto** de la participada después de la **fecha de adquisición**.

Además, las siguientes expresiones deberán emplearse tal como son definidas en los párrafos 765 u 811, según corresponda:

- Control.
- Control conjunto.
- Controlada (subsidiaria).
- Controladora conjunta.
- Entidad.
- Entidad controladora.
- Grupo económico.
- Negocio conjunto.
- Participada.

Alcance

828. Una entidad aplicará esta sección a las participaciones en:

a) subsidiarias controladas de forma directa, al preparar sus **estados contables separados**; y

b) asociadas o negocios conjuntos societarios, para preparar:

(I) tanto sus **estados contables separados** como sus **estados contables consolidados**, cuando se trate de una entidad controladora; o

(II) sus **estados contables individuales**, en los restantes casos.

829. Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo anterior, cuando una entidad adquiere y mantiene una participación en otra entidad con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde la **fecha de adquisición**:

a) no aplicará los requerimientos de esta sección; y

b) contabilizará esta inversión de acuerdo con los requerimientos de la sección "Inversiones Financieras" [ver los párrafos 212 a 235].

830. Una entidad podrá extender el plazo de venta o disposición de un año mencionado en el párrafo anterior si a la **fecha de adquisición** existieran circunstancias fuera del control del inversor, que probablemente demanden mayor tiempo para la concreción de la venta o disposición (por ejemplo, debido a la existencia de obligaciones contractuales con partes no relacionadas o disposiciones legales o reglamentarias).

Reconocimiento

831. Una entidad reconocerá una inversión en una subsidiaria directa en sus **estados contables separados** desde la **fecha de adquisición**. En la sección "Preparación de estados contables consolidados" [ver los párrafos 764 a 806] se describen la definición de control (sobre otra entidad) y cómo aplicar tal definición.

832. Una entidad reconocerá una inversión en un negocio conjunto societario desde la **fecha de adquisición**. En la sección "Negocios conjuntos" [ver los párrafos 808 a 823] se describe la definición de control conjunto, a efectos de evaluar si la entidad es controladora conjunta en un negocio conjunto societario.

833. Una entidad reconocerá una inversión en una asociada desde la fecha en la que tiene influencia significativa sobre ella.

Influencia significativa

834. Se presume que una entidad tiene influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que la entidad no tiene influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. La existencia de un inversor que posea una participación que le otorgue control no impide necesariamente que otro inversor tenga influencia significativa.

835. Aunque ninguna de las circunstancias sea concluyente ni la lista referida a continuación resulte taxativa, la influencia significativa de una entidad sobre otra puede ponerse de manifiesto a través de:

    a) la representación en el órgano de administración de la entidad participada;

    b) la participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;

    c) la existencia de transacciones de importancia relativa entre la entidad y la participada;

    d) el intercambio de personal directivo; o

    e) el suministro de información técnica esencial.

836. Cuando evalúe si tiene influencia significativa, una entidad tendrá en cuenta la existencia y los efectos de los derechos de voto potenciales que sean, en ese momento, ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por otras entidades.

837. Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen a la existencia de influencia significativa, una entidad examinará todos los hechos y circunstancias (incluyendo las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales de voto y cualesquiera otros acuerdos contractuales, considerados aislada o conjuntamente) que afecten a los mismos, salvo la intención de la **dirección** y la capacidad financiera de ejercer o convertir dichos derechos potenciales.

838. Una entidad perderá la influencia significativa sobre la participada cuando carezca del poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de ésta. La pérdida de influencia significativa puede tener lugar con o sin un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad. Podría ocurrir, por ejemplo,

a) cuando una asociada quedase sujeta al control de una administración pública, tribunal, administrador o regulador; o

b) como resultado de un acuerdo contractual.

Aplicación del método del valor patrimonial proporcional

Medición inicial

839. Una entidad medirá inicialmente las participaciones en subsidiarias en los **estados contables separados**, las inversiones en negocios conjuntos societarios y las inversiones en asociadas, a su **costo de adquisición**, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 840 a 848.

Determinación del costo de adquisición

Caso general

840. Para determinar el **costo de adquisición** de una inversión dentro del alcance de esta sección, una entidad computará los siguientes conceptos:

a) los activos entregados, a sus **valores razonables**;

b) los pasivos asumidos, a su valor descontado;

c) las acciones que emita:

(i) Al valor calculado en función a la participación que dichas acciones otorguen en el neto de las mediciones asignadas a los activos y pasivos de la adquirida en la **fecha de adquisición**, si es pequeña o mediana.

(ii) A su **valor razonable**, en los restantes casos.

d) los ajustes al precio de adquisición que dependan de la concreción de uno o más hechos futuros, por su **valor razonable,** excepto que se trate de una entidad pequeña o mediana; y

e) el importe de los activos y pagos monetarios que la entidad adquirente deba entregar o efectuar por costos directos relacionados con la adquisición (emisión y registro de acciones, honorarios profesionales, etc.).

841. Si el **valor razonable** de los activos referidos en el inciso a) del párrafo anterior difiere del importe en libros de dichos activos, un inversor computará cualquier diferencia entre ambos en el resultado del período.

Caso particular

842. Una entidad podría estar obligada a utilizar el método del **valor patrimonial proporcional** para medir una inversión preexistente que no reunía, hasta ese momento, los requisitos para aplicar tal método. Dicha situación podría ser una consecuencia, entre otras causas, de:

a) Una nueva adquisición u otro evento que aumente su porcentaje de participación hasta un punto tal que deba medir toda la inversión en función del método del **valor patrimonial proporcional**.

b) Otros hechos (tales como acuerdos entre partes) que la obliguen a aplicar el método del **valor patrimonial proporcional**, aunque no modifique su porcentaje de participación.

843. Cuando se produzcan las circunstancias referidas en el párrafo anterior, un inversor determinará el **costo atribuido** del total de la inversión resultante computando:

a) los conceptos referidos en los párrafos 840 y 841; y

b) el **costo atribuido** de la inversión preexistente, determinado de acuerdo con el párrafo siguiente.

844. A los fines de aplicar lo dispuesto en el inciso b) del párrafo anterior, un inversor:

a) medirá el **costo atribuido**:

(i) al valor de la participación que dichas acciones otorguen en el neto de las mediciones asignadas a los activos y pasivos de la adquirida en la **fecha de adquisición**, si es pequeña o mediana; o

(ii) a su **valor razonable**, en los restantes casos; y

b) reconocerá en el resultado del período cualquier **pérdida** o **ganancia** resultante de comparar la medición de la inversión determinada según lo establecido en el párrafo 843 y el importe en libros de dicha inversión antes del cambio de circunstancias.

Separación del costo de adquisición

845. En el momento de la adquisición de la inversión, un inversor segregará el costo de la adquisición en los siguientes componentes:

a) La proporción sobre el valor de libros del **patrimonio neto** de la participada.

b) La proporción sobre la diferencia entre los **valores razonables** y los valores de libros de los activos identificables y los pasivos asumidos de la participada.

c) La proporción sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos, de acuerdo con los requerimientos de la sección "Contabilización del Impuesto a las Ganancias" [ver los párrafos 571 a 600].

846. Si el **costo de adquisición** es superior a la suma de los valores mencionadas en el párrafo anterior, un inversor segregará tal excedente como llave de negocio implícita, la cual formará parte del valor de la inversión.

847. Si el **costo de adquisición** es inferior a la suma de mencionados en el párrafo 845, una entidad que adquiere la inversión:

a) identificará y medirá nuevamente los activos y pasivos de la participada;

b) volverá a medir el **costo de adquisición**; y

c) reconocerá inmediatamente en el resultado del período, cualquier diferencia que resulte de la nueva evaluación.

Tratamiento durante el período de medición

848. Si la determinación y la segregación inicial del **costo de adquisición**, conforme al párrafo 845, está incompleta al final del período durante el cual la adquisición de la inversión tuvo lugar, una entidad adquirente:

a) A la **fecha de los estados contables**, reconocerá el importe provisional del **costo de adquisición** y de cada uno de sus componentes, que serán segregados, conforme al párrafo 845.

b) En el **período de medición**:

(I) ajustará los importes provisionales referidos en el inciso anterior para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existían a la **fecha de adquisición** de la inversión y que, si los hubiese conocido, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha;

(II) segregará el **valor patrimonial proporcional** sobre activos y pasivos adicionales, si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían a la **fecha de adquisición** de la inversión y que, si los hubiese conocido, habrían resultado en el reconocimiento de esos activos y pasivos a esa fecha, en la proporción correspondiente a la entidad que adquiere la inversión; y

(III) corregirá, como consecuencia de las tareas especificadas en los incisos anteriores, la medición contable asignada inicialmente a la llave de negocios implícita o el resultado determinado según el párrafo 847, según corresponda.

c) Con posterioridad al **período de medición**, reconocerá, si correspondiera, ajustes a la contabilización inicial del **costo de adquisición** y de cada uno de los componentes de este que deben ser segregados conforme los párrafos anteriores pertinentes de esta sección, únicamente para corregir errores u omisiones de períodos anteriores de acuerdo con lo establecido en esta Resolución Técnica.

Medición posterior

849. Una entidad medirá sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos societarios o asociadas, modificando el **costo de adquisición** determinado conforme a los párrafos anteriores, por las siguientes causas:

a) Proporción que le corresponde en los resultados obtenidos por la participada después de la **fecha de adquisición** de la inversión, con contrapartida en el resultado del período.

b) Proporción que le corresponde en los **resultados diferidos** obtenidos por la participada después de la **fecha de adquisición** de la inversión, con contrapartida en el resultado diferido del período.

c) Proporción que le corresponde en las distribuciones de ganancias acumuladas decididas por la participada (que no sean dividendos en acciones).

d) Proporción que le corresponde sobre cualquier otra variación cuantitativa del valor de libros del patrimonio neto de la participada después de la **fecha de adquisición** de la inversión, diferentes a los enumerados en los incisos anteriores (ejemplos de los conceptos excluidos son los aportes o retiros de capital del inversor en la participada).

e) Proporción que le corresponde en la variación de los importes mencionados en los incisos a) b) y c) del párrafo 845, posteriores a la **fecha de adquisición** de la inversión (por ejemplo, un inversor reconocerá la proporción que le corresponda sobre la depreciación adicional sobre la diferencia entre el **valor razonable** y el valor de libros de los bienes de uso adquiridos como parte del **patrimonio neto** de la participada).

f) La amortización de la llave de negocio implícita, reconocida por aplicación del párrafo 846, si de acuerdo con los párrafos 986 y 987 concluye que es de vida útil definida.

850. Una entidad determinará las proporciones del resultado y otros cambios en el **patrimonio neto** que le sean atribuibles sobre la base de las participaciones existentes en la propiedad y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de las opciones o instrumentos convertibles.

851. Cuando el **patrimonio neto** de la participada estuviera integrado por aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones, una entidad inversora tendrá en cuenta los efectos que las condiciones establecidas para su conversión en acciones podrían tener para el cálculo del **valor patrimonial proporcional**.

852. Una entidad calculará el **valor patrimonial proporcional**:

a) en función de **estados contables** de las subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas preparados a la **fecha de los estados contables** del inversor y abarcando igual período de tiempo. No es necesario que se trate de **estados contables** de cierre de ejercicio, pudiendo prepararse **estados contables** especiales a efectos del cálculo del **valor patrimonial proporcional**, o

b) en función de los **estados contable**s de la subsidiaria, negocio conjunto societario o asociadas a la **fecha de los estados contables** de tales entidades cuando

(i) la diferencia entre ambos cierres no supere los tres meses; y

(ii) la **fecha de los estados contables** de la participada sea anterior a la del inversor.

853. En el caso descripto en el inciso b) del párrafo anterior, una entidad registrará ajustes para reflejar los efectos de:

a) las transacciones o eventos significativos para el inversor; y

b) las transacciones entre el inversor y la participada, que modificaron el **patrimonio neto** de ésta última entre la **fecha de los estados contables** de la participada, y la del inversor.

854. Con el propósito de computar estos ajustes, un inversor podrá utilizar como fuente de información informes económico-financieros emitidos por la **dirección** de la participada para el control de su gestión. En ningún caso registrará importes basados en cifras presupuestadas o pronosticadas.

855. En su caso, una entidad considerará los cambios en el poder adquisitivo de la **moneda argentina**, de acuerdo con lo previsto en la sección "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200].

856. Para calcular el **valor patrimonial proporcional**, una entidad convertirá los **estados contables** de una **entidad del exterior** a **moneda argentina**, mediante la aplicación de las normas de la sección "Conversión de estados contables" [ver los párrafos 752 al 763].

857. Los **estados contables** de las otras entidades, utilizados para el cálculo del **valor patrimonial proporcional** deben ser preparados, aplicando:

    a) las mismas normas contables, cuando la participada sea una subsidiaria o un negocio conjunto societario; o

    b) normas contables vigentes, cuando la participada sea una asociada.

858. En caso de que existieran errores contables significativos en los **estados contables** de las subsidiarias, negocios conjuntos societarios o asociadas, utilizados para el cálculo del **valor patrimonial proporcional**, un inversor deberá ajustarlos previamente.

859. Antes de calcular el **valor patrimonial proporcional**, una entidad:

    a) Eliminará del patrimonio neto de la participada las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en saldos finales de activos, tales como bienes de cambio o bienes de uso.

    b) No realizará las eliminaciones del inciso anterior cuando los activos que los contengan se encuentren medidos con base en algún **valor corriente** determinado de acuerdo con las pautas establecidas en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

860. Antes de calcular el **valor patrimonial proporcional**, una entidad considerará que las pérdidas intragrupo podrían indicar una **desvalorización** que exija su reconocimiento de acuerdo con lo establecido en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

861. Una entidad aplicará la sección "Contabilización del Impuesto a las Ganancias" [ver los párrafos 571 a 600], por las diferencias temporarias que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.

862. Cuando la participada posea acciones propias en cartera, una entidad:

    a) Calculará la tenencia del inversor y de los votos posibles en las reuniones sociales ordinarias sobre la base de las acciones en circulación de la participada.

    b) Registrará el **costo de adquisición** de las acciones propias en cartera como una reducción del **patrimonio neto**.

863. Si al aplicar el método del **valor patrimonial proporcional**, el valor de libros de la inversión en la subsidiaria, negocio conjunto societario o asociada es menor a cero

(es decir, la participación del inversor en las pérdidas de la participada supera el valor de la inversión), un inversor:

a) Registrará su proporción en las pérdidas hasta que el valor de la inversión en la participada llegue a cero.

b) Sólo reconocerá las pérdidas adicionales si a la **fecha de estados contables**, el inversor tiene intenciones de continuar financiando las operaciones de la participada y hubiera asumido compromisos para realizar aportes de capital en ésta, para cubrir dichas pérdidas. En este caso, deberá registrar las deudas con la participada que surja de tales compromisos, según la sección "Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter oneroso)" [ver los párrafos 527 a 531].

c) Cuando lo referido en el inciso anterior implique que el inversor cubra las pérdidas correspondientes a otros inversores, si en períodos posteriores la participada obtiene ganancias, asignará la totalidad de esas ganancias hasta recuperar la porción de las pérdidas de los otros inversores previamente absorbidas.

Comparación con el valor recuperable

864. A los fines de determinar la necesidad de comparar la medición contable de las participaciones dentro del alcance de esta sección con su valor recuperable, una entidad considerará, entre otros, los siguientes indicios de deterioro:

a) Dificultades financieras significativas de la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario.

b) Infracciones contractuales en general, tales como incumplimientos o demoras en el pago por parte de la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario.

c) La entidad, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras de su subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario, otorga a éstos concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias.

d) Sea **probable** que la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario entren en quiebra o en otra forma de reorganización financiera.

e) La desaparición de un **mercado activo** para la inversión neta debido a dificultades financieras de la subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario.

865. Cuando existan indicios de que una participación dentro del alcance de esta sección pudiera estar deteriorada de conformidad con el párrafo anterior, 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].

Discontinuación en la aplicación del método del valor patrimonial proporcional

866. Un inversor interrumpirá la aplicación del método del **valor patrimonial proporcional** a partir de la fecha en que, como consecuencia de una venta parcial o por otras circunstancias, la inversión deje de cumplir las condiciones para ser medida de acuerdo con este método.

867. Cuando interrumpa el uso del método del **valor patrimonial proporcional**, una entidad transferirá al resultado del ejercicio todos los importes acumulados como

resultados diferidos originados por esta inversión que sean objeto de reclasificación, de acuerdo con esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

Baja en cuentas

868. Si se vende total o parcialmente la inversión, y esta deja de cumplir con la definición de inversión en subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario, una entidad reconocerá el resultado por la venta. Para tal fin:

a) reclasificará a resultados los importes contenidos en **resultados diferidos** acumulados que hayan sido generados por esta inversión (por ejemplo, diferencias de conversión); y

b) deducirá del precio de venta la medición contable de la inversión al momento de la venta.

869. En los casos en que la inversión se reduzca, pero continúe clasificándose como inversión en subsidiaria, asociada o negocio conjunto, una entidad reconocerá el resultado por la venta. Para tal fin:

a) reclasificará a resultados los importes contenidos en resultados diferidos acumulados que hayan sido generados por esta inversión, en la proporción vendida; y

b) deducirá del precio de venta la proporción vendida de la medición contable de la inversión al momento de la venta.

Presentación en los estados contables

870. Una entidad presentará:

a) En el estado de situación patrimonial, el saldo de participaciones en subsidiarias, negocios conjuntos societarios y asociadas como un activo no corriente.

b) En el estado de resultados:

(i) el resultado por participación en subsidiarias, negocios conjuntos societarios y asociadas bajo un título específico;

(ii) las **pérdidas por desvalorización** y las reversiones de dichas pérdidas bajo un título específico.

c) En el estado de evolución del patrimonio neto, por separado, su participación en los **resultados diferidos** de sus inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios.

Revelación en notas

871. Una entidad que tiene una participación dentro del alcance de esta sección revelará en notas:

a) La naturaleza, alcance y efectos financieros de esas participaciones, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros participantes.

b) Para cada participación significativa:

(i) El nombre de la participada.

(ii) La naturaleza de la relación de la **entidad emisora de estados contables** con la participada.

(iii) El domicilio principal donde la participada desarrolle las actividades (y país donde está constituida, si fuera diferente del domicilio principal donde desarrolle las actividades).

(iv) La proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida (si fuera aplicable).

(v) Información contable resumida de los activos, pasivos, patrimonio, y resultados.

c) Para aquellas participaciones no significativas exponer de forma agregada la información contable resumida.

d) La naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, de la participada.

e) La naturaleza de los riesgos asociados con su participación en otras entidades.

f) En el caso de participaciones presentadas por un importe provisorio durante el **período de medición**, tal hecho.

g) Para una participación dentro del alcance de esta sección que se contabiliza utilizando el método del **valor patrimonial proporcional**, una entidad revelará el **valor razonable** si existe un precio de mercado cotizado para la inversión.

h) Cuando los **estados contables** de una participada utilizados para aplicar el método del **valor patrimonial proporcional** estén referidos a una fecha de cierre o periodo que difieran de la **fecha de los estados contables** o el período cubierto por los **estados contables** de la entidad inversora, una entidad revelará:

(i) La **fecha de los estados contables** de la participada.

(ii) El período cubierto por los **estados contables** de la participada.

(iii) La razón para utilizar una fecha o periodo diferentes a los de la inversora.

i) La parte no reconocida en las pérdidas de la participada, tanto para el periodo sobre el que se informa como de forma acumulada, si la entidad ha dejado de reconocer su parte de las pérdidas al aplicar el método de la participación.

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS POSTERIORES A LA TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL Y OTROS BENEFICIOS A LARGO PLAZO

Objetivo

872. El objetivo de esta sección es definir los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación aplicables a:

a) los beneficios a largo plazo que las entidades otorgan a sus empleados con posterioridad a la terminación de la relación laboral, tales como:

(i) beneficios por retiro;

(ii) seguros de vida y atención médica; y

b) otros beneficios a largo plazo cuya cancelación ocurre durante el período de la relación laboral, tales como:

(i) las ausencias remuneradas después de largos períodos de servicio;

(ii) los beneficios especiales después de un largo tiempo de servicio;

(iii) los beneficios por incapacidad; y

(iv) si se pagan en un plazo de doce meses o más después del cierre del ejercicio, la participación en las ganancias, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida.

873. Una entidad reconocerá:

a) un **pasivo** cuando un empleado ha prestado servicios que le otorgan el derecho de recibir beneficios posteriores a la terminación de su relación laboral; y

b) un **gasto** a medida que la entidad consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por sus empleados a cambio de los beneficios a largo plazo en cuestión.

Definiciones

874. A los fines de la aplicación de esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Activos del plan: Estos activos comprenden:

a) los activos depositados en un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados; y

b) las pólizas de seguros aceptables.

Activos depositados en un fondo de beneficios a largo plazo para empleados: Son activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad) que posee un fondo y que:

a) están disponibles únicamente para pagar o financiar beneficios post-relación laboral; y

b) no están disponibles para los acreedores de la entidad (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a la entidad salvo en los siguientes supuestos:

(i) cuando los activos remanentes que quedan en el fondo son suficientes para cumplir todas las obligaciones del plan o de la entidad que estén relacionadas con los beneficios de los empleados; o bien

(ii) cuando los activos retornan a la entidad para reembolsarla de beneficios a los empleados ya pagados por la entidad.

Beneficios a empleados: Todas las retribuciones que una entidad proporciona a sus empleados a cambio de los servicios prestados, diferentes de las indemnizaciones y otros beneficios por terminación de la relación laboral y de las retribuciones y beneficios mediante instrumentos de capital propios, o de otra entidad del grupo.

Beneficios a corto plazo a empleados: Beneficios cuyo pago debe ser atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.

Beneficios a largo plazo a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral (o "beneficios post-relación laboral"): Beneficios que se pagan una vez que el empleado cesa en el desempeño de sus funciones. Entre los beneficios post-relación laboral se incluyen, por ejemplo:

a) beneficios por retiro, tales como las pensiones; y

b) otros beneficios tales como seguros de vida, atención médica, tratamientos odontológicos, asistencia legal, etc.

Beneficios irrevocables a empleados: Remuneraciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo o trabajo futuro del empleado.

Costo de los servicios del período presente: Incremento en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente.

Costo por servicios prestados en el pasado: Incremento en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos derivadas del plan debido a servicios prestados por los empleados en períodos anteriores, puestos de manifiesto en el período presente por la introducción de nuevos beneficios post-relación laboral o por la modificación de los ya existentes. El costo por servicios prestados en el pasado puede generar aumentos de pasivos (si se introducen nuevos beneficios o se mejoran los existentes) o reducciones de **pasivo** (si los beneficios existentes se reducen).

Fondo: Entidad fiduciaria, jurídicamente separada de la entidad, encargada de administrar los activos del plan contribuidos por la entidad y eventualmente, por los empleados, y de pagar directamente los beneficios post-relación laboral o de transferir los activos del plan a otra entidad que se encargue del pago de tales beneficios.

Ganancias y pérdidas actuariales: Aquellas que comprenden:

a) los ajustes por experiencia (que miden los efectos de las diferencias entre los supuestos actuariales previos y los sucesos efectivamente ocurridos en relación con el plan); y

b) los cambios en los supuestos actuariales.

Indemnizaciones y otros beneficios por terminación de la relación laboral: Remuneraciones que reciben los empleados como consecuencia de:

a) una decisión del empleador de terminar la relación laboral antes de la edad de retiro del empleado; o bien

b) una decisión del empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación laboral a cambio de tales beneficios.

Interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto: Cambio durante el periodo en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que surge del paso del tiempo.

Nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto: Comprenden:

a) ganancias y pérdidas actuariales;
b) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto;
c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Otros beneficios a largo plazo a empleados: Retribuciones a los empleados (diferentes de los beneficios post-relación laboral, de las indemnizaciones y otros beneficios por terminación de la relación laboral y de las retribuciones y beneficios mediante instrumentos financieros de capital) cuyo pago no ha de ser atendido dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.

Planes de beneficios definidos: Planes de beneficios post-relación laboral diferentes de los planes de contribuciones definidas.

Planes de beneficios post-relación laboral: Acuerdos, formales o informales, mediante los cuales una entidad se compromete a brindar beneficios a empleados tras el término de su vida activa como tales. Los planes de beneficios post-relación laboral se pueden clasificar como planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos, según la sustancia económica que se derive de los términos y condiciones contenidos en ellos.

Planes de contribuciones definidas: Planes de beneficios post-relación laboral en los cuales una entidad realiza contribuciones de carácter predeterminado a un fondo, sin asumir obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales, en el caso que el fondo no mantuviese suficientes activos para atender los beneficios a los que los empleados tengan derecho.

Planes multi-empleador: Planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes administrados por el Estado) en los cuales se combinan los activos aportados por distintos empleadores no relacionados, con el fin de utilizarlos para proporcionar beneficios a sus empleados, teniendo en cuenta que tanto las contribuciones como los importes de los beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de los empleadores ni de los empleados cubiertos por el plan.

Póliza de seguro aceptable: Póliza de seguro emitida por un asegurador que no es una parte relacionada con la entidad, cuando los activos generados por la póliza:

a) deben utilizarse solo con el fin de pagar o financiar beneficios a empleados en virtud de un plan de beneficios definidos;

b) no están disponibles para los acreedores de la entidad (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagados a la entidad salvo en los siguientes supuestos:

   (i) son activos excedentes, innecesarios para cumplir el resto de las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios post-relación laboral; o

   (ii) retornan a la entidad para reembolsarla de beneficios a empleados ya pagados por la entidad.

Rendimiento de los activos del plan: Participación, dividendos y otros ingresos que provienen de los activos del plan, junto con las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas de los activos del plan, menos:

a) los costos de gestión de los activos del plan; y
b) los impuestos a pagar por el propio plan, distintos de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos.

Retribuciones y beneficios mediante instrumentos de capital propios (o de otras entidades del grupo): Remuneraciones a los empleados por las que:

a) los trabajadores tienen derecho a recibir beneficios en forma de acciones u otros tipos de instrumentos de capital emitidos por la entidad empleadora (o por otra entidad relacionada); o

b) el importe de la obligación de pago a los empleados depende del precio futuro de las acciones u otros instrumentos de capital emitidos por la entidad empleadora (o por otra entidad relacionada).

Techo del activo: Valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo.

Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos: Valor neto descontado, sin deducir **activo** alguno perteneciente al plan, de los pagos futuros esperados necesarios para cumplir con los beneficios comprometidos con los empleados por los servicios prestados por éstos en el período presente y en períodos anteriores.

Alcance

875. Una entidad aplicará esta sección para contabilizar

a) los beneficios a largo plazo a empleados, posteriores a la terminación de la relación laboral, que surgen de:

(i) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, considerados individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;

(ii) exigencias legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, en virtud de los cuales una entidad se ve obligada a realizar contribuciones a planes nacionales, provinciales, sectoriales u otros de carácter multi-empleador;

(iii) prácticas de la entidad no formalizadas que dan lugar a obligaciones asumidas voluntariamente; y

b) otros beneficios a largo plazo a los empleados, anteriores a la terminación de la relación laboral, que normalmente no están sujetos al mismo grado de incertidumbre que afecta a los beneficios descriptos en el inciso a) de este párrafo, para los que se establece un método de registro contable simplificado.

876. Una entidad aplicará las disposiciones de esta sección para tratar contablemente estos acuerdos, incluso si ellos implican el establecimiento de una entidad separada para recibir y administrar las contribuciones y realizar los pagos de los beneficios comprometidos.

877. Los beneficios a los empleados:

a) comprenden tanto los proporcionados a los trabajadores como a las personas que dependan de ellos (cónyuges, hijos u otros dependientes) o a las que ellos designen (tales como compañías de seguros); y

b) pueden ser satisfechos mediante el pago de dinero, la entrega de bienes o la prestación de servicios.

878. Los empleados pueden prestar sus servicios a la entidad a tiempo completo o a tiempo parcial, en forma permanente, ocasional o temporal. Para los propósitos de esta sección, el término “empleados” incluye a los directores y personal gerencial.

879. Esta sección no trata las siguientes cuestiones:

a) beneficios a corto plazo para los empleados en actividad, tales como sueldos, jornales y contribuciones a la seguridad social, ausencias remuneradas por enfermedad, vacaciones anuales y otras licencias, participación en ganancias e incentivos y beneficios no monetarios a corto plazo (tales como asistencia médica, vivienda, automóviles, disposición de bienes o servicios subvencionados o gratuitos);

b) indemnizaciones a los empleados y otros beneficios por terminación de la relación laboral;

c) retribuciones y beneficios a los empleados mediante instrumentos financieros de capital;

d) información que deben suministrar los planes de beneficios a los empleados; y

e) normas contables aplicables a entidades administradoras de fondos de pensiones y otros beneficios a largo plazo a empleados.

Distinción entre planes de contribuciones definidas y planes de beneficios definidos

880. Una entidad deberá distinguir entre planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos, según la sustancia económica que se derive de los términos y condiciones contenidos en ellos.

881. En los planes de contribuciones definidas, la obligación legal o implícita de la entidad se limita a la contribución que debe entregar al fondo. Esto implica que el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para cubrir los beneficios esperados) son asumidos por los empleados. De esta forma, el importe de los beneficios a recibir por el empleado estará determinado por:

a) el importe de las contribuciones que realice la entidad (y eventualmente el propio empleado) al plan de beneficios post-relación laboral o a la compañía de seguros;

b) el rendimiento obtenido por las inversiones efectuadas con los fondos aportados al plan; y

c) cuando estuviera previsto en el plan, la distribución entre las cuentas de los empleados beneficiarios de la porción de beneficios abandonados (no reclamados) por otros participantes.

882. En los planes de beneficios definidos:

a) la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados presentes y anteriores; y

b) el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) y el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la entidad. Por lo tanto, si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas.

Planes de contribuciones definidas

Reconocimiento

883. Cuando un empleado ha prestado sus servicios durante un periodo determinado, una entidad reconocerá la contribución a realizar al plan:

a) como un **pasivo** (obligaciones por gastos devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho; o

b) como un **activo** (gasto pagado por anticipado) si los importes pagados fueron superiores a las contribuciones que debían realizarse por los servicios prestados hasta la fecha de medición (en la medida que el pago por adelantado resulte en una reducción de los pagos a efectuar en el futuro o le otorgue el derecho a un reembolso en efectivo); y

c) como un **gasto** del periodo o un componente de algún costo de algún **activo**, de acuerdo con lo establecido por esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

Revelación en notas

884. Una entidad revelará en notas a los **estados contables** una descripción general del plan y los grupos de empleados alcanzados, las bases para determinar las contribuciones y el importe reconocido en cada período como gasto.

Planes de beneficios definidos

Reconocimiento

885. Los planes de beneficios definidos pueden estar cubiertos, total o parcialmente, por contribuciones realizadas por la entidad, y eventualmente por los empleados, a un fondo, o pueden no estar cubiertos. El pago de los beneficios cubiertos a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones mantenidas por el fondo sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por lo tanto, una entidad:

a) es, en esencia, la tomadora de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan; y

b) reconocerá el gasto en un período en relación con un plan de beneficios definidos por un importe que no será necesariamente igual a la cantidad de dinero que se contribuya al fondo en ese período.

886. Para contabilizar un plan de beneficios definidos, una entidad:

a) utilizará técnicas actuariales para estimar de manera confiable el importe de los beneficios que los empleados han acumulado (o devengado) debido a los servicios que han prestado en el período presente y en períodos anteriores. Para tal fin:

(i) determinará el monto de los beneficios que resultan atribuibles al período presente y a períodos anteriores; y

(ii) realizará las estimaciones pertinentes (supuestos actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el monto de los beneficios a suministrar;

b) descontará los beneficios determinados como se describe en el párrafo anterior utilizando el Método de Unidades de Beneficios Proyectados, a fin de calcular el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y el costo de los servicios del período presente;

c) determinará:

(i) el **valor razonable** de los activos del plan;

(ii) el importe total de las pérdidas o ganancias actuariales;

(iii) cuando se trate de un nuevo plan o se hayan cambiado las condiciones de un plan existente, el costo correspondiente por servicios prestados en el pasado; y

(iv) cuando existan reducciones al plan o en caso de su terminación, la **ganancia** o **pérdida** resultante.

887. Si mantiene más de un plan de beneficios definidos, una entidad aplicará el procedimiento señalado del párrafo anterior por separado para cada uno de los planes que se diferencien significativamente.

888. En algunos casos, una entidad podrá utilizar estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo, que pueden suministrar una aproximación confiable de los procedimientos dentro del alcance de esta sección.

889. Una entidad contabilizará no sólo sus obligaciones legales, según los términos formales del plan de beneficios definidos, sino también las obligaciones implícitas asumidas voluntariamente que se deriven de las prácticas que, no estando formalizadas, son habitualmente seguidas por la entidad. Estas prácticas de carácter no formalizado dan lugar a obligaciones implícitas asumidas voluntariamente, siempre y cuando la entidad no tenga una alternativa viable diferente que la de afrontar los pagos de los correspondientes beneficios a los empleados. Un ejemplo de la existencia de una obligación implícita asumida voluntariamente es cuando la modificación de las prácticas habituales seguidas por la entidad podría producir un daño inaceptable en las relaciones que mantiene con sus empleados.

890. Los términos y condiciones formales de un plan de beneficios definidos pueden permitir a la entidad retirarse del plan sin hacer frente a los compromisos que asumiera. No obstante, por lo general le resultará difícil cancelar el plan si desea seguir reteniendo a sus empleados. Por tanto, en ausencia de evidencias contrarias, para contabilizar los beneficios post-relación laboral se presume que una entidad que otorgue tales beneficios en el presente continuará otorgándolos durante el resto de la vida activa de sus empleados.

Tratamiento en los estados contables

Estado de situación patrimonial

891. Una entidad reconocerá un pasivo (activo) neto por beneficios definidos en el estado de situación patrimonial por un importe equivalente a:

a) el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos a la **fecha de los estados contables**; menos

b) el **valor razonable**, a la **fecha de los estados contables**, de los activos del plan con los que se planea liquidar directamente las obligaciones.

892. Una entidad determinará el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, así como el **valor razonable** de los activos del plan, con la suficiente regularidad para que los saldos reconocidos en los **estados contables** no difieran, en forma significativa, de los importes que podrían determinarse en la **fecha de los estados contables**.

893. Una entidad:

a) Medirá las obligaciones por beneficios post-relación laboral de carácter significativo sobre la base de las estimaciones de un actuario con experiencia en el tema.

b) Por razones prácticas, podrá:

(i) solicitar al actuario que efectúe las mediciones a una fecha anterior a la **fecha de los estados contables** con una anticipación no mayor a tres meses; y

(ii) ajustará tales mediciones para reflejar operaciones significativas o cambios en las circunstancias (incluyendo, por ejemplo, un cambio en la tasa de interés) hasta la **fecha de los estados contables**.

894. Si el importe determinado según el párrafo 891 fuera deudor, una entidad medirá el **activo** resultante por el menor de:

a) el importe determinado según el párrafo 891; y

b) el valor presente de beneficios económicos disponibles en la forma de reembolsos procedentes del plan o reducciones en las contribuciones futuras al plan, utilizando para determinar este importe la tasa de descuento especificada para tal efecto en el párrafo 908.

895. Al aplicar el párrafo anterior, una entidad imputará cualquier diferencia entre los importes referidos en los incisos a) y b) (cuando el primero resulta mayor que el segundo) en **resultados diferidos**. Una entidad no reclasificará a resultados los saldos acumulados correspondientes a tales **resultados diferidos**.

Estado de Resultados

896. Una entidad reconocerá como resultado el neto de los siguientes importes, a menos que se exija o permita la inclusión del importe determinado en el costo de un activo:

a) el costo de los servicios del período presente;

b) el costo por servicios prestados en el pasado;

c) el interés neto sobre el pasivo (activo)por beneficios definidos; y

d) el efecto de cualquier tipo de reducción o terminación del plan.

Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del período presente

897. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post relación laboral, así como el correspondiente costo de los servicios del período presente, una entidad:

a) aplicará un método de valuación actuarial;

b) asignará los beneficios a los períodos de servicio; y

c) efectuará supuestos actuariales.

Método de valuación actuarial

898. Una entidad utilizará el Método de Unidades de Beneficios Proyectados para determinar:

a) el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos;

b) el correspondiente costo de los servicios del período presente; y

c) de corresponder, el costo por servicios prestados en el pasado.

899. De acuerdo con el método referido en el párrafo anterior, cada período de servicio genera una unidad adicional de derecho a ese beneficio y mide cada unidad separadamente para determinar la obligación final.

900. Una entidad descontará el importe total de la obligación por los beneficios post-relación laboral.

Asignación de los beneficios a los períodos de servicio

901. Al determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, así como el correspondiente costo de los servicios del período presente y, en su caso, los costos de servicios prestados en el pasado, una entidad asignará los beneficios entre los períodos de servicio utilizando la fórmula de asignación de los beneficios en el tiempo del plan. No obstante, si los servicios a prestar por un empleado en años futuros van a originar un nivel de beneficios significativamente más alto que el nivel alcanzado en los años anteriores, una entidad repartirá linealmente el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:

a) la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho al beneficio según el plan (con independencia de que los beneficios estén sujetos o no a la prestación de servicios futuros); y

b) la fecha en la que los servicios adicionales a prestar por el empleado no le generen derecho a importes adicionales significativos del beneficio según el plan, salvo por causa de los eventuales futuros incrementos salariales.

902. Al aplicar el Método de Unidades de Beneficios Proyectados, una entidad:

a) atribuirá una parte de los beneficios, que ha de pagar en el futuro, al período presente (con el fin de determinar el costo de los servicios del período presente); y

b) asignará el cargo por los beneficios a los períodos en los que surge la obligación por beneficios post-relación laboral, esto es, a medida que los empleados prestan sus servicios a cambio de los beneficios post-relación laboral que la entidad ha comprometido pagarles en períodos futuros.

Supuestos actuariales

903. Los supuestos actuariales constituyen las mejores estimaciones que una entidad posee sobre el comportamiento de las variables que determinarán el costo final de otorgar los beneficios post-relación laboral. Los supuestos incluyen lo siguiente:

a) Hipótesis demográficas acerca de las características futuras de los empleados actuales y pasados (así como de sus beneficiarios) que tengan derecho a recibir los beneficios. Las hipótesis demográficas incluyen las siguientes cuestiones:

(i) mortalidad, tanto durante la relación laboral como con posterioridad al cese de ella;

(ii) tasas de rotación de empleados, incapacidad y retiros anticipados;

(iii) proporción de participantes del plan con beneficiarios con derecho a recibir los beneficios; y

(iv) tasas de solicitudes de atención en los planes por asistencia médica o tratamientos odontológicos.

b) Hipótesis financieras que deben estar basadas en las expectativas de mercado, a la **fecha de los estados contables**, para el período en el que las obligaciones deben ser cumplidas. Las hipótesis financieras incluyen las siguientes cuestiones:

(i) la tasa de descuento;

(ii) los niveles futuros de sueldos y de beneficios, incluyendo en el caso de beneficios por asistencia médica, odontológica, legal, etc., sus costos futuros, y, cuando sean significativos, los costos de administración.

904. Los supuestos actuariales deben ser objetivos y consistentes entre sí.

905. Los supuestos actuariales se considerarán objetivos si cumplen con el requisito de neutralidad que integra los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.

906. Los supuestos actuariales serán consistentes entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como las tasas de aumento de los sueldos, rendimiento de los activos y tasas de interés.

907. Una entidad establecerá la tasa de descuento y las demás hipótesis financieras en términos monetarios o en términos reales. La tasa de descuento no debe dar lugar a duplicar con los supuestos considerados en la determinación de los flujos de efectivo a descontar.

Tasa de descuento

908. Para descontar los beneficios post-relación laboral, (tanto financiadas como no) una entidad estimará la tasa de descuento apropiada, para lo cual utilizará como referencia:

    a) los rendimientos del mercado, a la **fecha de los estados contables**, correspondientes a las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad;

    b) en monedas para las cuales no exista un mercado profundo para bonos empresariales de alta calidad, los rendimientos de mercado, a la **fecha de los estados contables**, de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda.

909. La moneda y el plazo de los bonos corporativos o bonos gubernamentales serán congruentes con la moneda y el plazo estimado de las obligaciones por beneficios post-empleo.

910. Una entidad calculará el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto multiplicando la tasa de descuento determinada al principio del período actual (que coincidirá con la utilizada al cierre del período inmediato anterior), de acuerdo con los párrafos 908 y 909, por el importe de ese pasivo (activo), teniendo en cuenta cualquier cambio significativo en su valor. Si, de conformidad con lo establecido en el párrafo 907, al estimar la tasa de descuento, consideró una tasa en términos reales, la entidad calculará la tasa para determinar el interés neto sobre el pasivo (activo) neto por beneficios definidos neto, ajustando la tasa de descuento para que refleje la inflación interanual esperada al principio del período actual.

Sueldos, beneficios y costos de asistencia médica, odontológica, legal y otros

911. Una entidad medirá las obligaciones por beneficios post-relación laboral de manera que reflejen:

    a) los incrementos estimados de los sueldos en el futuro;

    b) los beneficios establecidos en el plan, a la **fecha de los estados contables**, según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita); y

    c) los cambios futuros estimados en el monto de los beneficios gubernamentales, en la medida que afecten a los beneficios a pagar dentro del plan de beneficios definidos, sí y sólo sí:

        (i) tales cambios han sido incorporados a una norma legal antes de la **fecha de los estados contables**; o

        (ii) la historia pasada u otro tipo de evidencia confiable indican que tales beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo, consistentemente con futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.

912. Para estimar los incrementos futuros en los salarios, una entidad contemplará la antigüedad, las posibles promociones y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.

913. Si los términos formales de un plan (o cualquier obligación implícita) exigen cambiar los beneficios en periodos futuros, una entidad medirá la obligación correspondiente de manera que refleje tales cambios.

914. Una entidad no tendrá que considerar en los supuestos actuariales los cambios en los beneficios futuros no establecidos formalmente en el plan (o en las obligaciones implícitas) a la **fecha de los estados contables**. Tales cambios, cuando se produzcan, pueden generar:

    a) costos por servicios prestados en el pasado, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios prestados con anterioridad al cambio; o bien

    b) costos por servicios del período presente para periodos posteriores al cambio, en la medida que modifiquen beneficios por servicios a prestar con posterioridad al cambio.

915. Algunos beneficios post-relación laboral están ligados a variables tales como el nivel de beneficios gubernamentales por retiro o por atención médica. Una entidad medirá tales beneficios reflejando los cambios esperados en las variables referidas, evaluados a partir de la historia pasada y otro tipo de evidencias confiables.

916. Una entidad estimará los costos por atenciones médicas, odontológicas, legales y otras sobre la base de:

    a) hipótesis acerca de los cambios futuros estimados en el costo de tales servicios en términos reales (es decir, excluyendo los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda), derivados de las variaciones en los precios específicos de los citados beneficios;

    b) datos históricos, tomados de su propia experiencia, complementados si fuera necesario con datos procedentes de otros empleadores, compañías de seguros, obras sociales, empresas de medicina prepaga u otras fuentes.

    c) el efecto de los avances tecnológicos;

    d) los cambios en la utilización de los beneficios de asistencia médica o patrones de demanda de atención sanitaria; y

    e) los cambios en la situación sanitaria de los participantes en el plan.

917. Una entidad ajustará los datos históricos:

    a) si la mezcla demográfica de la población beneficiaria difiere de la utilizada como base para elaborar los datos históricos; o

    b) cuando hay evidencia confiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

Pérdidas y ganancias actuariales

918. Una entidad medirá las pérdidas y ganancias actuariales, que proceden de incrementos o disminuciones en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidas a cambios en las suposiciones actuariales y ajustes por experiencia. Las causas de las ganancias o pérdidas incluyen las siguientes:

    a) tasas de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios inesperadamente altas o bajas entre los empleados;

b) variaciones en los beneficios (si las condiciones formales o implícitas contemplan incrementos cuando haya inflación);

c) cambios en los costos de atención médica;

d) cambios en las estimaciones de las tasas futuras de rotación de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios de los empleados;

e) el efecto de las variaciones en los beneficios (si las condiciones formales o asumidas contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costos de atención médica cubierta por el plan; y

f) variaciones en la tasa de descuento.

919. Al proceder a la medición de los pasivos por beneficios definidos de acuerdo con esta sección, una entidad reconocerá las ganancias y pérdidas actuariales en **resultados diferidos**. Una entidad no reclasificará a resultados los saldos por ganancia y pérdidas actuariales acumuladas.

Costos por servicios prestados en el pasado

920. El costo por servicios prestados en el pasado aparece cuando la entidad introduce un plan de beneficios definidos o cambia los beneficios a recibir dentro de un plan ya existente.

921. Al medir sus pasivos por beneficios definidos, una entidad reconocerá el costo por servicios prestados en el pasado en resultados, en la primera de las siguientes fechas:

a) Cuando tiene lugar la modificación o reducción del plan.

b) Cuando la entidad reconozca los costos por reestructuración relacionados, de acuerdo con lo establecido en la sección "Reestructuraciones" [ver los párrafos 600A a 604].

922. Una entidad excluirá del costo por servicios prestados en el pasado:

a) el efecto de las diferencias entre los incrementos reales de los salarios y los incrementos proyectados (en este caso no hay costo por servicios prestados en el pasado, puesto que los supuestos actuariales deben tener en consideración los incrementos de sueldos proyectados);

b) sobre o subestimaciones de los incrementos de tipo discrecional en las pensiones, en el caso de que la entidad tenga una obligación implícita de otorgar tales aumentos (en este caso no existe costo por servicios prestados en el pasado, porque los supuestos actuariales deben tener en consideración dichos aumentos);

c) estimaciones de mejoras en los beneficios, como consecuencia de las ganancias actuariales que hayan sido reconocidas en los **estados contables**, siempre que la entidad esté obligado formalmente por los términos del plan (o por las obligaciones implícitas asumidas) o por la legislación, a utilizar a favor de los participantes del plan cualquier excedente que pueda producirse en el plan, incluso si los incrementos en los beneficios no han sido formalmente otorgados (el aumento resultante en el valor de las obligaciones es una pérdida actuarial, no un costo por servicios prestados en el pasado);

d) el incremento en los beneficios perfeccionados irrevocablemente cuando, en ausencia de nuevos beneficios o mejoras, los empleados completan el período de perfeccionamiento (no se da, en este caso, costo por servicios prestados en el pasado porque el costo estimado de los beneficios fue reconocido en su momento como costo de los servicios del período presente, a medida que los servicios correspondientes fueron prestados por los empleados); y

e) el efecto de los ajustes en el plan cuyo efecto es reducir los beneficios correspondientes a servicios futuros (esto es, cuando se produce una reducción).

Activos del plan

Valor razonable de los activos del plan

923. Una entidad deducirá el **valor razonable** de los activos del plan del valor presente de la obligación por beneficios definidos para determinar el importe que debe reconocerse en el estado de situación patrimonial.

924. Una entidad no incluirá dentro de los activos del plan los siguientes conceptos:

a) las contribuciones pendientes que la entidad deba al fondo; y

b) los instrumentos financieros intransferibles emitidos por la entidad y poseídos por el fondo.

925. Una entidad deducirá de los activos del plan cualquier **pasivo** del fondo que no tenga relación con los beneficios post-relación laboral de los empleados, como, por ejemplo, las cuentas a pagar (sean o no de origen comercial), y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.

926. Cuando los activos del plan comprendan pólizas de seguro aceptables, cuyos flujos se correspondan exactamente, tanto en los importes como en el calendario de pagos, con algunos o todos los beneficios post-relación laboral pagaderos dentro del plan, una entidad considerará que el **valor razonable** de esas pólizas de seguro es igual al **valor razonable** de las obligaciones de pago conexas, (lo cual estará sujeto a cualquier eventual reducción que se requiera si los importes a recibir en virtud de las pólizas de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

927. Cuando sea prácticamente cierto que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para liquidar una obligación por beneficios definidos, la entidad:

a) Reconocerá su derecho al reembolso como un **activo** separado. La entidad medirá el **activo** a su **valor razonable**.

b) Desagregará y reconocerá los cambios en el **valor razonable** de su derecho al reembolso de la misma forma que los cambios en el **valor razonable** de los activos del plan. Los componentes del costo de los beneficios definidos podrán reconocerse netos de los importes relativos a cambios en el importe en libros del derecho al reembolso.

928. Una entidad puede acordar con un tercero, como por ejemplo un asegurador, el pago de una parte o de la totalidad del desembolso exigido para cancelar una obligación por beneficios definidos. Las pólizas de seguro aceptables son activos del plan.

929. Una entidad contabilizará las pólizas de seguro aceptables indicadas en el párrafo anterior de la misma forma que todos los demás activos del plan; y no aplicará el párrafo siguiente si no es relevante.

930. Cuando una póliza de seguro no cumple las condiciones para ser aceptable, una entidad no la presentará como un **activo** del plan. Si, y solo si, existe virtual certidumbre que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos exigidos para cancelar una obligación por beneficios definidos, una entidad:

a) reconocerá su derecho al reembolso como un **activo** separado;

b) medirá tal **activo** a su **valor razonable**;

c) en todo lo demás, tratará tal **activo** de la misma manera que al resto de los activos del plan; y

d) en el estado de resultados, podrá presentar el **gasto** relacionado con el plan de beneficios definidos neto de la cuantía reconocida como reembolsable.

Rendimientos de los activos del plan

931. Al determinar el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes correspondientes al interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto, una entidad deducirá los costos de gestión de los activos del plan y cualquier impuesto por pagar por el plan en sí mismo, distinto de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir la obligación por beneficios definidos. Otros costos de administración no se deducirán del rendimiento de los activos del plan.

932. Una entidad reconocerá los rendimientos de los activos del plan a los que se refiere el párrafo anterior en **resultados diferidos**. Una entidad no reclasificará a resultados los saldos acumulados por los **resultados diferidos** a los que se refiere este párrafo.

Reducciones y terminaciones de planes de servicios definidos

933. Cuando tengan lugar reducciones o terminaciones en un plan de beneficios definidos, una entidad reconocerá las pérdidas o ganancias correspondientes, que comprenden lo siguiente:

a) cualquier cambio que pudiera resultar en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos contraídos por la entidad; y

b) cualquier variación en el **valor razonable** de los activos del plan.

934. Antes de proceder a la determinación del efecto de la reducción o de la terminación en cuestión, una entidad volverá a estimar el importe de la obligación contraída (así como el valor de los activos del plan, si existiesen) utilizando supuestos actuariales actualizados (incluyendo las tasas de interés vigentes y otros precios de mercado vigentes).

935. Una reducción tiene lugar cuando la entidad:

a) se ha comprometido incuestionablemente a realizar una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por el plan; o

b) ajusta los términos del plan de beneficios definidos de forma tal que un componente significativo de los servicios futuros a prestar por los empleados actuales no va a ser tenido en cuenta para el cómputo de los beneficios en su

momento, o bien será tenido en cuenta dando lugar a beneficios menores que los actuales.

936. La reducción puede producirse como consecuencia de un suceso aislado, como por ejemplo el cierre de una fábrica, la interrupción de una actividad productiva o la terminación o suspensión de un plan de beneficios.

937. Un acontecimiento es lo suficientemente significativo para ser considerado como una reducción, si el reconocimiento de las pérdidas y ganancias resultantes de tal reducción son significativos para los **estados contables** de la entidad. Con frecuencia las reducciones están relacionadas con una reestructuración, por lo cual la entidad tendrá que contabilizarlos al mismo tiempo que procede a registrarla.

938. La terminación del plan ocurre cuando la entidad lleva a cabo una operación o transacción que tiene por efecto eliminar la obligación legal o implícita de satisfacer la totalidad o una parte de los beneficios otorgados por un plan de beneficios definidos.

939. En algunos casos, una entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de los beneficios de los empleados relacionados con servicios presentes o anteriores. La adquisición de tal póliza no es una terminación del plan si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cuando el asegurador no llegue a fondear los beneficios.

Revelación en notas

940. En relación con los planes de beneficios definidos, una entidad revelará la siguiente información en notas a los **estados contables**:

a) Una descripción general del tipo de plan que se trate (por ejemplo, plan de beneficio post-relación laboral de importe fijo, basado en las últimas remuneraciones, plan de beneficios por atención médica, etc.).

b) Una conciliación de los activos y pasivos reconocidos en el estado de situación patrimonial, presentando, como mínimo:

(i) el valor presente, a la **fecha de los estados contables**, de las obligaciones por beneficios definidos (antes de deducir el **valor razonable** de los activos del plan) identificando a aquellas que están total o parcialmente fondeadas y a aquellas que no lo están;

(ii) el **valor razonable**, a la **fecha de los estados contables,** de los activos del plan; y

(iii) el **valor razonable**, a la **fecha de los estados contables**, de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo.

c) Los importes de las partidas incluidas dentro del **valor razonable** de los activos en el plan para:

(i) cada categoría de instrumentos financieros emitidos por la entidad; y

(ii) cualquier **activo** que esté siendo utilizado por la entidad.

d) Una conciliación de los saldos al comienzo y al cierre del período del pasivo (activo) neto por beneficios definidos expuestos en el estado de situación patrimonial la entidad, que incluya una descripción de los movimientos del período.

e) El **gasto** total reconocido en el estado de resultados y la línea específica del estado de resultados en la que se hayan incluido los importes correspondientes a cada uno de los siguientes conceptos:

(i) Costos de los servicios del período presente.

(ii) Interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

(iii) Costos por servicios prestados en el pasado.

(iv) El efecto de cualquier reducción o terminación del plan.

(v) De corresponder, los efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la **moneda extranjera**.

f) Los principales supuestos actuariales utilizados, con sus valores en términos absolutos, a la **fecha de los estados contables**, entre los que se incluirán, según corresponda:

(i) las tasas de interés;

(ii) las tasas esperadas de incremento en los salarios (y de los cambios en los índices y otras variables especificadas en los términos formales o implícitos del plan como determinantes de los incrementos futuros de los beneficios);

(iii) la tendencia de los costos de atención médica, odontológica, legal, y otros; y

(iv) otros supuestos actuariales significativos utilizados.

941. Cuando tenga más de un plan de beneficios definidos, una entidad presentará la información de la manera que se considere más útil para el lector de los **estados contables**. Por ejemplo, podría presentar la siguiente información:

a) de acuerdo con la localización geográfica de los planes, por ejemplo, distinguiendo entre planes en el país y en el extranjero; o

b) separando aquellos planes que estén sujetos a riesgos significativamente diferentes, por ejemplo, procediendo a distinguir entre las partidas relativas a los planes de beneficios post-relación laboral de importe fijo, los calculados según los sueldos finales o los que consistan en beneficios de atención médica, odontológica, legal, y otros.

Planes multi-empleador

942. Un plan multi-empleador es un plan fondeado por dos o más empleadores, normalmente, en función de un convenio colectivo de trabajo. Su característica principal es que los activos contribuidos por una entidad participante pueden ser usados para pagar beneficios a empleados de otro empleador participante, debido a que los activos no están segregados en una cuenta individual de cada empleador o no están restringidos para pagar beneficios de los empleados de la entidad que los aportó.

943. Una entidad clasificará un plan multi-empleador como un plan de contribuciones definidas o de beneficios definidos, en función de sus características. En el caso de que el plan multi-empleador sea un plan de beneficios definidos, una entidad:

a) contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos asociados con el plan, de la misma manera que haría en el caso de cualquier otro plan de beneficios definidos; y

b) revelará en sus **estados contables** la información descripta en el párrafo 940.

944. Cuando no esté disponible información suficiente para aplicar el tratamiento contable de los planes de beneficios definidos a un plan de beneficios definidos multi-empleador, una entidad:

a) tratará contablemente el plan como si fuera un plan de contribuciones definidas;

b) revelará la siguiente información:

(i) el hecho de que el plan multi-empleador es un plan de beneficios definidos; y

(ii) las razones por las que no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de beneficios definidos; y

c) en la medida que exista la posibilidad de que un excedente o déficit en el plan pueda afectar al importe de las futuras contribuciones, revelar adicionalmente:

(i) cualquier información respecto a tal excedente o déficit;

(ii) las bases utilizadas para su determinación; y

(iii) las implicancias que, en su caso, pudieran tener estos desequilibrios para la entidad.

945. Los planes multi-empleador son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una mera acumulación de planes individuales, combinados para permitir a las entidades participantes agrupar sus activos a la hora de realizar inversiones, y así poder obtener mejores rendimientos de sus inversiones y reducir los costos de administración, pero los activos pertenecientes a cada una de las entidades se mantienen segregados para atender los beneficios de sus empleados en particular. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas particulares en cuanto a su contabilización, puesto que la información para proceder a su tratamiento contable está siempre disponible y porque tales planes no comportan la exposición de ninguna de las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados activos o jubilados del resto de las entidades participantes. Las definiciones ofrecidas en esta resolución técnica exigen que las entidades clasifiquen los planes administrados colectivamente como planes de contribuciones definidas o de beneficios definidos, de acuerdo con las características de cada uno de ellos.

Planes gubernamentales

946. Los planes gubernamentales son establecidos por la legislación para cubrir a la totalidad de las entidades (o bien a todos las entidades de una misma clase o categoría, como por ejemplo a los que pertenecen a un sector específico de la industria) y se administran por autoridades nacionales, provinciales o municipales, o bien por otros organismos (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de las entidades cuyos empleados son los beneficiarios.

947. Una entidad caracterizará los planes gubernamentales como de contribuciones o de beneficios definidos según la naturaleza de las obligaciones de las entidades que participan en ellos. En la mayoría de los planes gubernamentales, la entidad no tiene obligación legal ni implícita de pagar futuras contribuciones, ya que su único compromiso consiste en pagar las contribuciones a medida que se realizan los pagos a los empleados, de forma que, si la entidad dejara de emplear a beneficiarios del plan gubernamental, no tendría obligación de seguir pagando los beneficios acumulados (o devengados) por los años de servicio anteriores de sus empleados. Por esta razón, los planes gubernamentales se clasifican normalmente como planes de contribuciones definidas.

948. No obstante, en aquellos casos atípicos en que un plan gubernamental califique como un plan de beneficios definidos, una entidad aplicará el tratamiento establecido en esta sección [ver los párrafos 885 a 941].

Beneficios asegurados

949. Una entidad puede fondear un plan de beneficios post-relación laboral mediante la contratación de una póliza de seguros. Cuando la póliza de seguros está a nombre de uno de los empleados participantes o de un grupo de empleados y la entidad que la ha contratado no tiene obligación legal ni implícita de cubrir las pérdidas derivadas de la póliza, no existiendo para la entidad ningún compromiso de pagar los beneficios de los empleados, puesto que el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos, una entidad tratará el plan como un plan de contribuciones definidas.

950. Cuando tenga la obligación legal o implícita de:

a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o

b) pagar cantidades adicionales si el asegurador no pagara todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores; la entidad deberá tratar al plan como si fuera un plan de beneficios definidos. Una entidad:

(i) contabilizará la póliza de seguro aceptable como un **activo** del plan; y

(ii) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso.

Otros beneficios a largo plazo a favor de los empleados

951. Los otros beneficios a largo plazo a los empleados incluyen, por ejemplo:

a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos períodos de vida activa o años sabáticos;

b) los premios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;

c) los beneficios por invalidez permanente;

d) la participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del cierre del período en el que los empleados han prestado sus servicios correspondientes; y

e) los beneficios diferidos que se recibirán a partir de los doce meses del cierre del período en el que se han ganado.

952. La medición de los otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a los beneficios post-relación laboral. Además, la creación de -o los cambios a- este tipo de beneficios a largo plazo raramente resultan en un importe significativo de costo por servicios prestados en el pasado. Por tales razones, esta resolución técnica exige la utilización de un método simplificado para el registro contable de los otros beneficios a largo plazo a los empleados. Este método difiere de la contabilización exigida para los beneficios post-relación laboral en que cualquier efecto por el reconocimiento y la medición del plan se reconoce en resultados.

Reconocimiento

953. Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo a los empleados por un importe equivalente a:

a) el valor presente de la obligación por otros beneficios a largo plazo definidos a la **fecha de los estados contables**; menos

b) el **valor razonable**, a la **fecha de los estados contables**, de los activos del plan, si los hubiere, con los que se cancelarán directamente las obligaciones.

Medición

954. Al medir el importe del pasivo, una entidad aplicará lo establecido para planes de beneficios definidos.

955. Una entidad deberá reconocer el importe neto total de las siguientes cantidades como **gasto** o como **ingreso**, o como un componente del costo de un activo, según lo establecido en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**:

a) el costo de servicio del período presente;

b) el costo por intereses;

c) el rendimiento esperado de los activos del plan y de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo;

d) las pérdidas y ganancias actuariales,

e) el costo por servicios prestados en el pasado, y

f) el efecto de reducciones o terminaciones.

956. Una variedad posible de otros beneficios a largo plazo a los empleados es el beneficio por invalidez permanente. Si el importe del beneficio depende del período de servicio activo, la obligación surgirá cuando se preste el servicio. Una entidad:

a) medirá esta obligación de manera tal que refleje la probabilidad de que el pago pueda ser exigido, así como el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar los pagos; y

b) reconocerá el costo de los beneficios cuando se produzca el suceso que cause la invalidez permanente.

CAPÍTULO 9

EFECTOS PROCEDENTES DE DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS, TRANSACCIONES O CONTRATOS PARTICULARES

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

957. En este capítulo se describen:

a) Los requerimientos para contabilizar combinaciones de negocios.

b) Los requerimientos que una entidad empleará para:

(i) reconocer y medir instrumentos financieros derivados y otros contratos de naturaleza similar; y

(ii) aplicar “contabilidad de coberturas”.

COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Objetivo

958. El objetivo de esta sección es establecer las reglas de reconocimiento, medición, e información a revelar en notas, en los **estados contables** de una adquirente, con relación las combinaciones de negocios, considerando el alcance establecido en los párrafos 960 y 961.

Definiciones

959. A los fines del tratamiento de las combinaciones de negocios, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Adquirente: Entidad que obtiene el control de la adquirida.

Adquirida: Negocio o negocios cuyo control obtiene la adquirente en una combinación de negocios.

Combinación de negocios: Transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios.

Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas, en función de razones legales, fiscales u otras consideraciones relevantes. Puede implicar, por ejemplo:

a) la compra de los activos netos de otra entidad que sea un negocio;

b) la compra de los títulos representativos del capital de otra entidad, que no pierde su individualidad jurídica, tomando su control, siempre que tal entidad sea un negocio;

c) la constitución de una nueva entidad, que tome el control sobre los negocios combinados.

Combinación de negocios bajo control común: Combinación de negocios en la que todos negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por

una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios y ese control no es transitorio.

Fecha de adquisición: Fecha en la que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida.

Negocio: Conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a los clientes, que genera **ingresos de actividades ordinarias** o por inversiones (tales como dividendos o intereses). No toda entidad es un negocio; por ejemplo, una entidad podría incluir solo créditos procedentes de pérdidas fiscales acumuladas.

Período de la combinación: Ejercicio durante el cual se produce la combinación de negocios.

Período de medición: Plazo de doce meses contado desde la **fecha de adquisición**, durante el cual la adquirente realizará, de corresponder, ajustes posteriores al reconocimiento inicial relacionados con la combinación de negocios.

Alcance

960. Una entidad aplicará esta sección para contabilizar una combinación de negocios, distinta de la referida en el inciso b) del párrafo siguiente.

961. Una entidad no aplicará esta sección para contabilizar:

a) La adquisición de un **activo** o grupos de activos que no constituyen un negocio.

b) Una combinación de negocios bajo control común.

Método de contabilización

962. Una adquirente contabilizará cada combinación de negocios dentro del alcance de esta sección mediante la aplicación del método de la adquisición.

963. Para aplicar el método de la adquisición, una entidad realizará las siguientes tareas:

a) identificación de la adquirente;

b) determinación de la **fecha de adquisición**;

c) medición del costo de la combinación de negocios;

d) reconocimiento, clasificación y medición de los **activos identificables** adquiridos, de los pasivos asumidos y de cualquier participación no controladora en la adquirida; y

e) reconocimiento y medición de la llave de negocio o de una **ganancia** por una compra en términos muy ventajosos.

Identificación de la adquirente

964. Una entidad identificará a la adquirente de acuerdo con las disposiciones de la sección “Definición de control (sobre otra entidad)” [ver los párrafos 770 y 771] y de la sección “Aplicación de la definición de control” [ver los párrafos 772 a 783].

965. Cuando, de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior, una entidad no pueda identificar con claridad a la adquirente, considerará que la adquirente generalmente es:

a) La entidad cuyo tamaño relativo (medido en función de los activos, beneficios, **valor razonable** o **ingresos de actividades ordinarias**) es mayor que el de las demás entidades.

b) En el caso de combinaciones de negocios que se efectúan mediante la entrega de efectivo, la transferencia de otros activos o la asunción de pasivos: la entidad que:

(i) entrega el efectivo;

(ii) transfiere otros activos; o

(iii) asume pasivos.

c) En el caso de combinaciones de negocios que se efectúan mediante el intercambio de instrumentos de patrimonio, la entidad:

(i) que emite tales instrumentos;

(ii) cuyos propietarios tienen la capacidad de elegir, designar o cesar a los miembros del órgano de administración de la entidad combinada;

(iii) cuya **dirección** (anterior a la combinación) domina a la **dirección** de la entidad combinada;

(iv) que paga una prima sobre el **valor razonable** de las participaciones en el **patrimonio neto** de las otras entidades (anterior a la combinación); o

(v) cuyos propietarios tienen mayor participación minoritaria en el voto, si el resto de los propietarios no tiene una participación significativa en el derecho a voto.

Determinación de la fecha de adquisición

966. Una adquirente identificará la **fecha de adquisición**, que es aquella en la que obtiene control de los activos menos los pasivos (activos netos) y de las operaciones de la adquirida.

967. La fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la adquirida es generalmente aquélla en la que la adquirente transfiere legalmente la contraprestación, adquiere los activos y asume los pasivos de la adquirida (también conocida como “fecha de cierre”). Sin embargo, la adquirente puede obtener el control en una fecha anterior o posterior a la fecha de cierre. Por ejemplo, la **fecha de adquisición** precederá a la fecha de cierre si un acuerdo escrito prevé que la adquirente obtenga el control de la adquirida en una fecha anterior a la fecha de cierre. Una adquirente considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes.

Medición del costo de la combinación de negocios

968. Para determinar el costo de la combinación de negocios, una adquirente computará los siguientes conceptos:

a) Cualquier **activo** entregado, a su **valor razonable**.

b) Cualquier **pasivo** asumido, a su valor descontado.

c) Las acciones que emita:

(i) Al valor calculado en función a la participación que dichas acciones otorguen en el neto de las mediciones asignadas a los activos y pasivos de la adquirida en la **fecha de adquisición**, si es pequeña o mediana.

(ii) A su **valor razonable**, en los restantes casos.

d) Los ajustes al precio de adquisición que dependan de la concreción de uno o más hechos futuros, por su **valor razonable**, excepto que se trate de una entidad pequeña o mediana; y

e) El importe de los activos y pagos monetarios que la adquirente deba entregar o efectuar por costos directos relacionados con la adquisición (por ejemplo, honorarios profesionales).

969. Tal como surge del inciso a) del párrafo anterior, el costo de la combinación de negocios puede incluir activos distintos al efectivo que tengan un importe en libros que difiera de sus **valores razonables** en la **fecha de adquisición** (por ejemplo, activos no monetarios). Si así fuera, una adquirente medirá nuevamente los activos transferidos a sus **valores razonables** en la **fecha de adquisición** y reconocerá las ganancias o pérdidas resultantes, si las hubiera, en resultados. Sin embargo, algunas veces los activos transferidos permanecen en la entidad combinada tras la combinación de negocios (por ejemplo, porque los activos se transfirieron a la adquirida y no a sus anteriores propietarios), y la adquirente, por lo tanto, retiene el control sobre ellos. En esa situación, una adquirente medirá esos activos por sus importes en libros inmediatamente antes de la **fecha de adquisición** y no reconocerá ninguna **ganancia** o **pérdida** en resultados sobre activos que controla tanto antes como después de la combinación de negocios.

970. Son costos relacionados con la combinación de negocios aquellos en que incurre la adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios. Estos costos incluyen los honorarios de búsqueda; asesoramiento, jurídicos, contables, de valoración y otros honorarios profesionales o de consultoría; costos generales de administración, incluyendo los de mantener un departamento interno de adquisiciones; y costos de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio. Una adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición como parte del costo de la combinación de negocios, a excepción de los costos de emisión de deuda o títulos de patrimonio, que se reconocerán de acuerdo con los requerimientos de la presente Resolución Técnica u **otras normas contables**, según corresponda.

Reconocimiento, clasificación y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y de cualquier participación no controladora adquirida

971. A efectos de reconocer, clasificar y medir los **activos identificables** adquiridos, los pasivos asumidos y de cualquier participación no controladora adquirida, una entidad aplicará:

a) Los principios generales, establecidos en los párrafos 972 a 975.

b) Los requerimientos de aplicación particular, establecidos en el párrafo 976.

Principio general de reconocimiento

972. A la fecha de la adquisición, la adquirente reconocerá por separado de la llave de negocio, los **activos identificables** adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida.

973. Para dar cumplimiento a lo requerido en el párrafo anterior, una adquirente reconocerá los **activos identificables** adquiridos y los pasivos asumidos, procedentes de la adquirida, siempre que, a la **fecha de adquisición**:

a) cumplan las definiciones establecidas en los párrafos 22 o 23, según corresponda; y
b) sean parte de lo que la adquirente y la adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambiaron en la transacción de la combinación de negocios y no el resultado de transacciones separadas.

Principio general de clasificación o designación

974. A la fecha de la adquisición, una adquirente:

a) clasificará o designará los **activos identificables** adquiridos y los pasivos asumidos según sea necesario para la aplicación posterior de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**; y

b) efectuará esas clasificaciones o designaciones sobre la base de los acuerdos contractuales, de las condiciones económicas, de sus **políticas contables** o de operación y de otras condiciones pertinentes tal como existan en la fecha de la adquisición.

Principio general de medición

975. Una adquirente medirá los **activos identificables adquiridos** y los pasivos asumidos de una adquirida a **sus valores razonables** en la **fecha de adquisición**.

Cuestiones de aplicación en particular

976. A la fecha de la adquisición, una adquirente:

a) Reconocerá:

(i) Los activos intangibles por separado de la llave de negocio siempre que sus **valores razonables** satisfagan el requisito de **confiabilidad (credibilidad)** y puedan ser estimados sin un costo o esfuerzo desproporcionado, de conformidad con lo establecido en el párrafo 83, incluso si no hubieran sido objeto de reconocimiento previo en los libros de la adquirida (por ejemplo, por tratarse de un nombre comercial, una marca, una patente o una relación con un cliente que la adquirente desarrolló internamente y contabilizó como gasto).

(ii) Los pasivos contingentes, sin importar su probabilidad de ocurrencia.

b) Medirá:

(i) Los pasivos por obligaciones con los empleados, distintos de los referidos en el inciso (ii) siguiente, a su valor nominal.

(ii) los saldos procedentes de beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo, de acuerdo con lo establecido en la sección "Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo" [ver los párrafos 872 a 956].

(iii) Los pasivos originados en arrendamientos financieros, por el importe en libros que tengan en la contabilidad de la adquirida a la **fecha de adquisición**.

c) Reconocerá y medirá:

(i) Los activos y pasivos relacionados con el impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo establecido en la sección "Contabilización del Impuesto a las Ganancias" [ver los párrafos 571 a 600].

(ii) Cualquier **activo** no corriente adquirido (o un grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para la venta a la fecha de la adquisición, de acuerdo con lo establecido en la sección "Activos no corrientes mantenidos para la venta" [ver los párrafos 416 a 434] a su **valor neto de realización**.

Medición de la participación no controladora

977. Una adquirente medirá cualquier participación no controladora en la adquirida en función a la proporción que le corresponda en el neto de las medidas asignadas a los **activos identificables** adquiridos y los pasivos asumidos de la adquirida, a la **fecha de adquisición**.

Reconocimiento y medición de la llave de negocio o de una ganancia por una compra en términos ventajosos

978. Una adquirente reconocerá una llave de negocios, en la fecha de la adquisición, medida como el exceso del inciso (a) sobre el (b) siguientes:

a) La suma de:

(i) el costo de la combinación de negocios, medido de acuerdo con lo establecido en los párrafos 968 a 970;

(ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida medida de acuerdo con el párrafo 977; y

(iii) el **valor razonable** en la **fecha de adquisición** de la participación anteriormente tenida por el adquirente en el patrimonio neto de la adquirida, en el caso de una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, según lo establecido en el párrafo 981.

b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los **activos identificables adquiridos** y de los pasivos asumidos de la adquirida, reconocidos y medidos de acuerdo con los requerimientos de la presente sección.

979. Cuando la aplicación del párrafo anterior dé por resultado que el inciso (a) es inferior al inciso (b), una adquirente:

a) identificará y medirá nuevamente los activos y pasivos de la adquirida;

b) volverá a medir el costo de la combinación; y

c) reconocerá inmediatamente en el resultado del período cualquier diferencia que resulte de la nueva evaluación.

Período de medición (ajustes posteriores al reconocimiento inicial)

980. Si la contabilización inicial de una combinación de negocios está incompleta al final del período en que la combinación ocurre, una adquirente:

a) A la **fecha de los estados contables**, reconocerá los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta.

b) En el **período de medición**:

(i) ajustará los importes provisionales referidos en el inciso anterior para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existían a la fecha de la adquisición y que, si los hubiese conocido, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha;

(ii) reconocerá activos y pasivos adicionales si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían a la fecha de la adquisición y que, si los hubiese conocido, habrían resultado en el reconocimiento de esos activos y pasivos a esa fecha; y

(iii) corregirá, como consecuencia de las tareas especificadas en los incisos anteriores, la medición contable asignada inicialmente a la llave de negocio o a la **ganancia** por una compra en términos muy ventajosos, según corresponda.

c) Con posterioridad al **período de medición**, reconocerá, si correspondiera, ajustes a la contabilización inicial de una combinación de negocios únicamente para corregir errores u omisiones de períodos anteriores de acuerdo con el párrafo 92.

Combinación de negocios realizada por etapas

981. Cuando obtenga el control de una adquirida en la que tenía una participación en el **patrimonio neto** antes de la fecha de la adquisición, una adquirente:

a) medirá nuevamente su participación anterior por su **valor razonable** en la **fecha de adquisición**; y

b) reconocerá la **ganancia** o **pérdida** resultante, si la hubiera, en el resultado del período.

Medición posterior de la llave de negocio

Tratamiento general

982. Después del reconocimiento inicial, una adquirente medirá la llave de negocio:

a) a su **costo original** menos amortizaciones y desvalorizaciones acumuladas, si le asignó una vida útil definida; o

b) a su **costo original** menos desvalorizaciones acumuladas, en el caso contrario.

983. Una adquirente revisará tanto la medición inicial como la amortización acumulada de la llave de negocio si, con posterioridad a la **fecha de adquisición**, ajusta:

a) el costo de la combinación; o

b) las mediciones iniciales de los **activos identificables** adquiridos o los pasivos asumidos, de acuerdo con los requerimientos de la presente sección.

984. Si la llave de negocio de negocio tiene vida útil indefinida, una adquirente:

a) evaluará anualmente si los hechos y circunstancias justifican mantener esa asignación de vida útil;

b) revelará las causas que justifican la asignación de una vida útil indefinida; y

c) comparará anualmente su medición contable con el respectivo valor recuperable, de acuerdo con lo establecido en la sección "Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable" [ver los párrafos 145 a 175].

985. Si de la consideración de los hechos y circunstancias referidos en el párrafo anterior, una adquirente llega a la conclusión de que debe asignarle a la llave de negocio una vida útil definida, aplicará las disposiciones sobre un cambio en la estimación contable debido a la obtención de nuevos elementos de juicio, de acuerdo con lo establecido en esta Resolución Técnica.

Amortizaciones

986. Una adquirente calculará la amortización de la llave de negocio:

a) Sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil, la que debería representar la mejor estimación del período durante el cual se espera recibir beneficios económicos provenientes de la llave.

b) Con el método de la línea recta, excepto que existan evidencias de la existencia de otro método que es más adecuado a las circunstancias.

987. Para la estimación de la vida útil, una adquirente considerará, entre otros factores:

a) la naturaleza y vida previsible del negocio adquirido;

b) la estabilidad y vida previsible del correspondiente ramo de la industria;

c) la información pública sobre las características de la llave en negocios o industrias similares y sobre los ciclos de vida de negocios similares;

d) los efectos que sobre el negocio adquirido tengan la obsolescencia de productos, los cambios en la demanda y otros factores económicos;

e) las expectativas que puedan existir acerca del manejo eficiente del negocio por parte de un grupo gerencial distinto al actual;

f) la factibilidad de mantener el nivel de desembolsos necesario para la obtención de los futuros beneficios económicos por parte del negocio adquirido;

g) las acciones esperadas por parte de competidores actuales o potenciales; y

h) el período de control sobre el negocio adquirido y las disposiciones legales o contractuales que afecten su vida útil.

Revelación en notas

988. En los períodos en que se produzcan combinaciones de negocios, una adquirente informará:

a) el nombre y la descripción de cualquier negocio adquirido;

b) la fecha de la adquisición;

c) cualquier operación que, con motivo de la combinación, decidió descontinuar;

d) en su caso, el porcentaje de acciones con voto adquirido;

e) los conceptos incluidos para determinar el costo de la combinación de negocios y sus posibles ajustes;

f) los **activos identificables** adquiridos y los pasivos asumidos de la adquirida que fueron objeto de reconocimiento en la fecha de la adquisición, junto con sus correspondientes importes;

g) el importe de cualquier **ganancia** por compra en términos ventajosos, reconocida de acuerdo con lo establecido en el párrafo 979;

h) una descripción cualitativa de los factores generadores de la llave de negocio reconocida, como sinergias esperadas de la combinación de negocios o activos intangibles no reconocidos;

i) la vida útil de la llave de negocio (junto con los factores considerados al determinarla) y la reconciliación del importe en libros al inicio y al cierre, y la línea del estado de resultados donde se imputó la amortización de este **activo;** y

j) si la amortización de la llave de negocio se computó por un método distinto al de la línea recta, la base utilizada y las razones por las cuales se consideró más adecuado tal tratamiento.

989. Una adquirente suministrará la información referida en el párrafo anterior respecto de las combinaciones de negocios efectuadas después de la **fecha de los estados contables**, pero antes de su emisión. Si esto le resultara imposible, una entidad revelará tal imposibilidad en notas a los **estados contables**.

INSTRUMENTOS DERIVADOS Y OPERACIONES DE COBERTURA

Objetivo

990. El objetivo de la presente sección es prescribir las normas específicas de reconocimiento, medición y presentación correspondiente a instrumentos derivados y operaciones de cobertura.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)
¿Qué son los instrumentos derivados?

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

Los instrumentos derivados son contratos que tienen las siguientes características:

a) Su valor cambia en respuesta a los cambios en otra variable. Si esta variable no fuera financiera no debe ser específica para una de las partes del **contrato** (a veces se denomina "subyacente" a esta variable).
b) No requiere una inversión inicial neta o solo obliga a realizar una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
c) Se liquidan en una fecha futura.

Los instrumentos derivados pueden agruparse en:

a) contratos a término;
b) contratos de futuro;
c) contratos de opciones; o
d) contratos de canje o permuta.

Generalmente, los instrumentos derivados se suelen clasificar:

a) En función al tipo de variable de variable subyacente, como:
   (i) Instrumentos derivados financieros: son aquellos cuya variable subyacente es un **activo financiero** (por ejemplo, una moneda, un instrumento de patrimonio, un instrumento de deuda); u otras variables que dependen de activos financieros (por ejemplo, un tipo de cambio, una tasa de interés, o un índice que refleja la evolución del precio de una acción u otros activos con cotización pública).
   (ii) Instrumentos derivados no financieros: son aquellos cuya variable subyacente es una partida no financiera (por ejemplo, una materia prima cotizada).
b) En función a los agentes que intervienen, como:
   (i) Instrumentos derivados extrabursátiles (OTC): son los celebrados entre particulares (es decir, sin un mercado institucional); por ejemplo, un forward para comprar cierta materia prima entre un productor agropecuario y una empresa industrial, o una permuta de tasa de interés entre dos bancos.
   (ii) Instrumentos derivados bursátiles (ETC): son objeto de compraventa en mercados institucionales de derivados.

Un instrumento derivado no financiero podría celebrarse con la intención de:

a) obtener/entregar el activo subyacente; o
b) cobrar/pagar las diferencias entre el precio de cotización de la partida no financiera subyacente a la fecha de liquidación del **contrato** y el precio acordado.

Cuando un instrumento derivado no financiero se celebra con la intención de obtener/entregar el subyacente; se trata, en esencia, de un contrato para la compra o venta tal partida. Por lo tanto, dicho instrumento no se contabilizará según las disposiciones establecidas en esta sección; excepto que deba reconocerse un derivado implícito, si corresponde su separación, o que ese instrumento sea designado como partida cubierta en una relación de cobertura.

> Ejemplo de lo indicado en el párrafo anterior: un contrato de forward celebrado entre fabricante de harina y un productor agropecuario para intercambiar, en una fecha futura establecida, una cantidad determinada de trigo a un precio fijo definido contractualmente, y que se liquidará con la entrega del trigo y el pago de la suma acordada. Ese instrumento derivado no financiero es, en esencia, un contrato para comprar la materia prima (el trigo).

En cambio, cuando un instrumento derivado no financiero se celebra con la intención de cobrar / pagar las diferencias entre el precio de la partida no financiera subyacente en la fecha de

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)
liquidación del contrato y el precio fijo contractualmente definido, funciona igual que los instrumentos derivados financieros; por lo tanto, son contratos cuyo tratamiento se rige por lo establecido en esta sección. Ejemplo continuador del anterior: Con posterioridad a haber celebrado el contrato de forward, el productor espera que el precio de mercado del trigo, a la fecha de liquidación del forward, sea superior precio pactado. Por ello, compra un futuro para vender una cantidad de trigo similar a la del forward. En el mercado donde el productor compró el futuro para vender trigo los instrumentos derivados no financieros se liquidan por la diferencia entre el precio contractual y el precio de mercado de la partida no financiera a la fecha de liquidación. El productor celebra ese contrato para eliminar el riesgo de que el precio de venta pactado con el fabricante resulte inferior al precio de mercado del trigo en la fecha de entrega. El contrato bursátil para vender trigo a futuro, en esencia, funciona igual que un instrumento derivado financiero. ¿Para qué se usan los derivados? Se reconocen dos fines por los cuales las entidades celebran este tipo de contratos: a) Cobertura de un riesgo. b) Otros fines (en cuyo caso se suele hablar de “derivados especulativos”).

Alcance

991. Una entidad aplicará las disposiciones de esta sección a las partidas que cumplan las definiciones establecidas en el párrafo 993, excepto que se trate de:

   a) Contratos de garantía financiera que obligan efectuar determinados pagos si el deudor no paga al vencimiento.

   b) Derechos y obligaciones procedentes de contratos de seguros que cubren riesgos distintos de cambios en variables financieras (excepto los derivados incorporados a tales contratos).

   c) Contratos de compras o ventas de partidas no financieras que:

      (i) se refieran a cantidades con expectativa de ser utilizadas o vendidas en el giro normal del negocio durante un período razonable de tiempo;

      (ii) fueron señalados desde el principio para tal propósito; y

      (iii) se espera cancelar con la entrega de las partidas no financieras correspondientes.

   d) Contratos que establecen contrapartidas de carácter contingente en una combinación de negocios para la entidad adquirente.

992. Sin perjuicio de lo establecido en el inciso c) del párrafo anterior, una entidad aplicará esta sección para contabilizar:

   a) Un derivado implícito en un **contrato** combinado que sea un **contrato** para comprar o vender una partida no financiera que tenga las características establecidas en el c) del párrafo anterior, en la medida que corresponda su separación.

b) Tales contratos, cuando son designados como partidas cubiertas en una relación de cobertura.

Definiciones

993. A los fines del tratamiento de los temas abordados en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones.

Definiciones generales:

Derivado implícito: Componente de un **contrato** combinado, que incluye un **contrato** principal que no es un derivado, cuyo efecto es que todos o algunos de los flujos de efectivo del **contrato** combinado varíen en forma similar a los de un derivado considerado independientemente. El siguiente es un listado no exhaustivo de ejemplos de contratos combinados que incluyen un derivado implícito:

a) un instrumento de deuda que paga un rendimiento basado en una tasa de interés de referencia más los cambios en el precio de otro **instrumento financiero**;
b) un **contrato** para arrendar maquinaria agrícola cuyos pagos se basan en el precio de una materia prima cotizada;
c) un **contrato** para prestar un servicio en el país, cuyo precio se establece en una **moneda extranjera**.

Instrumento derivado: **Contrato** que tiene las tres características siguientes:

a) Su valor cambia en respuesta a los cambios en una variable (por ejemplo, una tasa de interés especificada; el precio de un **instrumento financiero**; el precio de una materia prima cotizada; una tasa de cambio de la **moneda extranjera**; un índice de precios o de tasas de interés; una calificación o índice de carácter crediticio). Si esta variable no fuera financiera no debe ser específica para una de las partes del **contrato** (se denomina “subyacente” a esta variable).
b) No requiere una inversión inicial neta o solo obliga a realizar una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
c) Se liquidará en una fecha futura.

Variable subyacente: Tasa de interés, precio de una materia prima cotizada, tipo de cambio de una **moneda extranjera**, índice de precios, calificación o índice de carácter crediticio o cualquier otra variable que, en el caso de no ser financiera, no debe ser específica para una de las partes del contrato.

Definiciones relacionadas con el uso de contabilidad de coberturas:

Compromisos en firme no reconocidos contablemente: Acuerdo irrevocable para intercambiar una cantidad especificada de recurso a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.

Eficacia de la cobertura: Grado en que los cambios en el **valor razonable** o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el **valor razonable** o los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

Ineficacia de cobertura (o parte ineficaz de la cobertura): Medida en que los cambios en el **valor razonable** o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura son mayores o menores que los de la partida cubierta.

Instrumento de cobertura: Derivado que se mide a **valor razonable** (con ciertas excepciones) u otro **activo financiero** o **pasivo financiero** que se mide a **valor razonable** con contrapartidas en resultados, que ha sido designado con este propósito y del que se espera que los cambios en su **valor razonable** o en los flujos de efectivo generados cubran las diferencias en el **valor razonable** o en los flujos de efectivo, respectivamente, que procedan de la partida cubierta.

Operación de cobertura: Uno o más instrumentos derivados, designados como instrumentos de cobertura, de forma que el cambio en su **valor razonable** compense total o parcialmente el cambio en el **valor razonable** o en los flujos de efectivo de la partida cubierta.

Partida cubierta: **Activo**, **pasivo**, compromiso en firme, transacción esperada en el futuro (altamente probable), o **entidad del exterior** que expone a la entidad a un riesgo de cambio en el **valor razonable** o en los flujos de efectivo futuros y que, para los propósitos de la cobertura contable, fueron designados explícitamente como objeto de cobertura.

Razón de cobertura: Relación entre la cantidad de un instrumento de cobertura y la cantidad de una partida cubierta, en términos de su ponderación relativa.

Requilibrio de la cobertura: Ajustes realizados en las cantidades designadas de la partida cubierta o del instrumento de cobertura de una relación de cobertura ya existente a efectos de mantener una razón de cobertura que cumpla con los requerimientos de la eficacia de la cobertura.

Riesgo crediticio: Riesgo de que una de las partes de un **instrumento financiero** cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir su obligación.

Riesgo a los cambios en el **valor razonable**: Exposición a los cambios en el total (o una porción identificada) del **valor razonable** de activos o pasivos reconocidos en los **estados contables**, o de un compromiso en firme no reconocidos contablemente, atribuible a un riesgo en particular y que pueda afectar el resultado.

Riesgo de flujos de efectivo: Exposición a la variabilidad de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular relacionado con activos y pasivos reconocidos, transacciones esperadas en el futuro (altamente probables) o compromisos firmes no reconocidos contablemente (siempre que no se traten como una exposición a los cambios en el **valor razonable**), y que afectan a los resultados.

Riesgo en una inversión neta en una entidad del extranjero: Exposición al cambio en los flujos de efectivo correspondiente a la porción que corresponde a la entidad en el **patrimonio neto** de una **entidad del exterior**.

Transacción esperada en el futuro: Transacción prevista cuya ocurrencia es altamente probable (ejemplo: una compra o venta conocida por adelantado).

Contabilidad de coberturas

Distinción entre una “operación de cobertura” y aplicar “contabilidad de coberturas”

994. Una entidad que realiza una operación de cobertura podrá aplicar la **política contable** establecida en los párrafos 995 a 1012. Mientras que la operación de cobertura es una decisión de gestión, la aplicación de los requerimientos establecidos en los párrafos 995 a 1012 consiste en una **política contable** seleccionada por la **dirección** de la entidad Una entidad optará por aplicar los requerimientos de contabilidad de cobertura establecidos en los párrafos 995 a 1012 para cada operación de cobertura.

Objetivo y condiciones para aplicar contabilidad de coberturas

995. El objetivo de la contabilidad de coberturas es representar, en los **estados contables**, el efecto de las operaciones de cobertura de una entidad que utiliza instrumentos derivados u otros instrumentos financieros para gestionar las exposiciones que surgen por riesgos concretos que podrían afectar a los resultados o a los **resultados diferidos**. Este enfoque pretende representar el contexto de los instrumentos de cobertura para los cuales se aplica la contabilidad de coberturas, a fin de permitir conocer mejor sus propósitos y efectos.

996. Una entidad podrá aplicar la contabilidad de cobertura solo si se cumplen todos los requisitos siguientes:

a) La relación de cobertura:

(i) Consiste en alguno de los tipos de relaciones de coberturas previsto en el párrafo 997.

(ii) Consta solo de:

1. instrumentos de coberturas que cumplen con lo especificado en los párrafos 998 a 1000; y

2. partidas cubiertas que cumplen con lo especificado en los párrafos 1001 a 1004.

(iii) cumple todos los requerimientos de eficacia de la cobertura especificados en los párrafos 1005 a 1010

b) Al comienzo de la operación de cobertura, existe documentación formal que:

(i) especifique el objetivo y estrategia de la administración en el manejo de riesgos del tipo de los cubiertos para concretar la cobertura;

(ii) identifique el instrumento de cobertura, la partida a cubrir y la naturaleza de los riesgos que se pretende cubrir;

(iii) establezca el modo en que se evaluará la eficacia del instrumento de cobertura para cubrir los riesgos que se pretende cubrir.

Relaciones de cobertura

997. Existen tres tipos de relaciones de cobertura:

a) Cobertura del valor razonable: Cobertura de la exposición a los cambios en el **valor razonable** de las siguientes partidas, siempre que pueda atribuirse a un riesgo concreto y tenga la capacidad de afectar al resultado del periodo:

(i) activos o pasivos reconocidos;

(ii) compromisos en firme no reconocidos, o

(iii) un componente de las partidas indicadas en (i) o (ii).

b) Cobertura de flujos de efectivo: Cobertura de la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo concreto, y que puede afectar al resultado del periodo, asociado con:

(i) un **activo** o **pasivo** reconocido o un componente de éstos (tal como la totalidad o algunos de los pagos futuros de interés de una deuda a interés variable); o

(ii) a una transacción esperada en el futuro (altamente probable).

c) Cobertura de la inversión neta en una entidad del extranjero.

Instrumentos de cobertura y partidas cubiertas

998. Un instrumento de cobertura cumplirá las condiciones a) y b) siguientes:

a) Debe ser:

(i) un derivado que se mide a **valor razonable**, excepto ciertas opciones emitidas referidas en el párrafo siguiente; o

(ii) un **activo financiero** o **pasivo financiero no derivados** que se midan a **valor razonable** con cambios en resultados.

b) Debe involucrar a una parte externa de la entidad.

999. Una opción emitida no cumple con los requisitos de instrumento de cobertura a menos que se designe para compensar una opción comprada, incluyendo una opción que esté implícita en otro **instrumento financiero** (por ejemplo, una opción de compra emitida utilizada para cubrir un pasivo rescatable)

1000. Además, una entidad podrá designar como instrumento de cobertura:

a) Una proporción de un instrumento que cumpla las condiciones establecidas en los dos párrafos inmediatos anteriores.

b) Una combinación de:

(i) instrumentos derivados que cumplan las condiciones establecidas en los dos párrafos inmediatos anteriores, o una proporción de éstos; y

(ii) otro **activo financiero** o **pasivo financiero** no derivados que cumplan las condiciones establecidas en los dos párrafos inmediatos anteriores o una proporción de éstos.

1001. Una entidad podrá considerar como partida cubierta a cualquiera de las siguientes, en la medida que exponga a la entidad a un riesgo de cambio en el **valor razonable** o en los flujos de efectivo futuros y que para los propósitos de la cobertura contable hayan sido designados explícitamente como objeto de cobertura:

a) un **activo** o **pasivo** reconocidos;

b) un compromiso en firme;

c) una transacción esperada en el futuro (altamente probable); o

d) una **entidad del exterior**.

1002. Además de lo indicado en el párrafo anterior, para considerar a una partida como partida cubierta de una relación de coberturas, una entidad:

a) Deberá poder medir a esa partida de manera fiable.

b) Deberá involucrar a una parte externa a la entidad, excepto por lo que se indica en el párrafo 1004.

1003. Una entidad podrá aplicar contabilidad de coberturas a transacciones entre entidades dentro del mismo grupo solo en el caso de **estados contables separados** o en los **estados contables individuales** de las entidades, pero no en los **estados contables consolidados** del grupo, a excepción de lo establecido en el siguiente párrafo.

1004. Una entidad podrá cubrir el riesgo de tipo de cambio de la **moneda extranjera** de cuentas por cobrar o pagar en moneda intragrupo (por ejemplo, una partida por cobrar o pagar entre dos subsidiarias) en los **estados contables consolidados** si provoca una exposición a las ganancias o pérdidas por movimientos en el **tipo de cambio** que no son completamente eliminadas en la consolidación.

Requisitos de eficacia de la cobertura

1005. Una entidad considerará que una relación de cobertura es eficaz si cumple todos los requisitos siguientes:

a) existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura;

b) el efecto del riesgo crediticio no predomina sobre los cambios de valor que proceden de esa relación económica; y

c) la razón de cobertura es la misma que la procedente de la cantidad de la partida cubierta y la cantidad del instrumento de cobertura que es realmente utilizado para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta. Sin embargo, dicha designación no reflejará un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía una ineficacia de la cobertura (independientemente de si está reconocida o no) que podría dar lugar a un resultado contable que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas.

1006. Una entidad evaluará la eficacia de la cobertura

a) cada vez que se produzcan cambios significativos en las circunstancias que afectan los requisitos de la eficacia de la cobertura; o

b) a la **fecha de los estados contables**, cuando no se cumplen las condiciones del inciso anterior.

1007. A los fines de medir la ineficacia de la cobertura, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

1008. Si una relación de cobertura deja de cumplir el requisito de eficacia de la cobertura relativo a la razón de cobertura, pero el objetivo de gestión de riesgos para esa relación de cobertura designada se mantiene invariable, una entidad ajustará la razón de cobertura de la relación de cobertura de forma que cumpla de nuevo los criterios

requeridos (a esto se hace referencia en esta sección como “reequilibrio de la cobertura”).

1009. Una entidad:

a) Contabilizará el reequilibrio como una continuación de la relación de cobertura.

b) En el momento del reequilibrio, determinará y reconocerá de forma inmediata la ineficacia de la relación de cobertura antes de ajustarla.

1010. Una entidad discontinuará la contabilidad de coberturas de forma prospectiva solo cuando la relación de cobertura (o una parte de una relación de cobertura) deje de cumplir los criterios requeridos (después de tener en cuenta cualquier reequilibrio de la relación de cobertura, si procede).

Contabilización de los distintos tipos de relaciones de cobertura

1011. Una entidad contabilizará una relación de cobertura de la siguiente manera:

a) Cobertura del **valor razonable** cuya partida cubierta es un **activo** o un **pasivo** reconocido:

(i) Reconocerá una partida por la diferencia entre el valor en libros y el **valor razonable** de la partida cubierta, con contrapartida en resultados.

(ii) Imputará los cambios del **valor razonable** del instrumento de cobertura en resultados.

b) Cobertura del **valor razonable** cuya partida cubierta es un compromiso en firme:

(i) Reconocerá una partida para representar los cambios en el **valor razonable** del compromiso en firme no reconocido contablemente, con contrapartida en resultados.

(ii) Imputará los cambios del **valor razonable** del instrumento de cobertura en resultados.

c) Cobertura de flujos de efectivo:

(i) Calculará la reserva de cobertura de flujos de efectivo como un componente separado de patrimonio asociado con la partida cubierta como el menor, en términos absolutos, de:

1. el resultado acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura; y

2. el cambio acumulado en el **valor razonable** de la partida cubierta (es decir, el valor presente del cambio acumulado en los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos) desde el inicio de la cobertura.

(ii) Imputará la parte de los cambios en el **valor razonable** del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura efectiva [es decir, la parte que se compensa por el cambio en la reserva de cobertura de flujos de efectivo calculada de acuerdo con (i)] en **resultados diferido**.

(iii) Imputará cualquier cambio restante en el **valor razonable** del instrumento de cobertura distinta a la referida en el punto (ii) inmediato anterior en resultados, dado que se trata de ineficacia de cobertura.

d) Cobertura de una inversión neta en una entidad del extranjero: De forma similar a las coberturas de flujos de efectivo. Es decir:

(i) Imputará la parte de los cambios del **valor razonable** en el instrumento de cobertura que se considera efectiva en **resultados diferidos**.

(ii) Imputará la parte de los cambios del **valor razonable** en el instrumento de cobertura que se considera ineficaz en resultados.

1012. Cuando una entidad finalice de contabilizar una relación de cobertura:

a) Del **valor razonable**: dará de baja en cuentas cualquier ajuste determinado de conformidad con los incisos a)(i) y b)(i) del párrafo anterior en resultados.

b) De flujos de efectivo:

(i) Mantendrá en un componente separado del **patrimonio neto** los saldos de **resultado diferidos acumulados** relacionados con una partida que es transacción esperada en el futuro que dejó de ser altamente probable, en la medida en que se espere que los flujos de efectivo cubiertos todavía ocurran.

(ii) Eliminará cualquier componente separado del **patrimonio neto** los saldos de **resultado diferidos acumulados**, en los casos distintos al referido en el inciso (i) inmediato anterior.

c) De una inversión neta en una entidad del extranjero: Eliminará cualquier componente separado del **patrimonio neto** los saldos de **resultado diferidos** acumulados cuando la entidad deba reconocer en resultados el saldo por conversión, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 758 y 759 .

Instrumentos derivados

Reconocimiento

Reconocimiento de un instrumento derivado, en general

1013. Una entidad reconocerá un elemento como un instrumento derivado cuando se cumpla la definición específica contenida en el párrafo 993 (por ejemplo, cuando una entidad se convierte en parte de un instrumento derivado para comprar **moneda extranjera** a futuro reconocerá tiene un instrumento derivado dado que cumple la definición del párrafo 993). Por lo general, en la fecha del reconocimiento, el importe contable que una entidad le asignará a un derivado será nulo (excepto cuando se trate de una opción de compra o una opción de venta).

Reconocimiento de por separado de un derivado implícito

1014. Una entidad que no sea una entidad pequeña o una entidad mediana reconocerá un derivado implícito por separado del **contrato** principal, siempre que el **contrato** combinado no se mida por su **valor razonable** con contrapartida en resultados y cumpla las siguientes condiciones:

a) las características económicas y los riesgos inherentes al derivado implícito no están relacionados estrechamente con las correspondientes al **contrato** principal; y

b) un instrumento independiente, con las mismas condiciones del derivado, cumple con la definición de instrumento derivado.

Baja

1015. Una entidad dará de baja un instrumento derivado cuando:

a) los derechos se hayan realizado, cedidos a un tercero o expirados; o

b) la obligación se haya extinguido.

Medición inicial

1016. Una entidad medirá inicialmente un instrumento derivado:

a) Por su **valor razonable**, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado "Medición de valores corrientes" [ver los párrafos 117 a 122].

b) Por la suma de dinero u otra contraprestación entregada o recibida, si no fuera posible aplicar lo dispuesto en el inciso precedente.

Medición posterior

Importe por el que se presentan en el estado de situación patrimonial

1017. Una entidad medirá un **instrumento financiero**:

a) Por su **valor razonable**, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado "Medición de valores corrientes" [ver los párrafos 117 a 122].

b) Por un importe determinado en una instancia anterior, si no fuera posible aplicar lo dispuesto en el inciso precedente.

Imputación de los cambios en el valor razonable de un instrumento derivado

1018. Una entidad imputará las diferencias entre la medición de un instrumento derivado a la **fecha de los estados contables** y su medición anterior del siguiente modo:

a) Si no lo designó como un instrumento de cobertura: en resultados.

b) Si lo designó como un instrumento de cobertura en una relación de cobertura del **valor razonable**: en resultados.

c) Si lo designó como un instrumento de cobertura en una relación de cobertura del flujo de efectivo o en una relación de una inversión neta en una entidad del extranjero, de conformidad con lo indicado en el párrafo 1011. Por lo tanto:

(i) Imputará la parte de los cambios del **valor razonable** en el instrumento de cobertura que se considera efectiva en **resultados diferidos**.

(ii) Imputará la parte de los cambios del **valor razonable** en el instrumento de cobertura que se considera ineficaz en resultados.

1019. Cuando una entidad haya designado a un instrumento derivado como un instrumento de cobertura, tratará cualquier saldo acumulado en resultados diferido de conformidad con lo establecido en el párrafo 1012.

Revelación en notas

1020. Una entidad revelará en notas:

a) Para cada grupo homogéneo instrumentos derivados que no se hayan medido por su **valor razonable**:

(i) el hecho de que su medición contable responda a otros criterios distintos del **valor razonable,** junto con los motivos que dieron lugar a tal tratamiento; y

(ii) el criterio de medición empleado.

b) Para cada grupo homogéneo instrumentos derivados que se hayan medido por su **valor razonable,** los métodos y principales presunciones empleadas para determinar tales valores.

c) Las causas de las reclasificaciones de activos financieros que hayan implicado el abandono de los criterios de medición basados en el **valor razonable**.

d) Las concentraciones del riesgo crediticio.

e) El máximo riesgo crediticio involucrado (sin considerar el efecto de las garantías recibidas), cuando su importe difiriera del presentado para el rubro en el estado de situación patrimonial (por ejemplo, en los casos de créditos susceptibles de compensación con deudas que se exponen en el pasivo).

f) La descripción de los objetivos y políticas en materia de gestión de riesgos, incluyendo:

(i) políticas de cobertura para cada una de las operaciones previstas significativas;

(ii) para cada uno de los tipos de riesgos (**valor razonable**, flujos de efectivo e inversión neta en una entidad extranjera):

1. descripción de la operación de cobertura;
2. descripción del instrumento de cobertura, y su correspondiente **valor razonable**;
3. la naturaleza y cuantificación de los riesgos que han sido cubiertos;
4. para la cobertura de transacciones esperadas en el futuro (altamente probable):
    a. los períodos en que se espera que las transacciones ocurran;
    b. los períodos en que se espera que las transacciones afecten a los resultados; y
    c. una descripción de las transacciones esperadas en el futuro para las que se ha usado la contabilidad de coberturas y se espera que no se presentarán en el futuro;
5. respecto de los importes tratados como **resultados diferidos**:
    a. los del ejercicio;
    b. los clasificados como resultados del ejercicio;
    c. los desafectados como tal y computados la medición inicial del **activo** o pasivo, en el caso de transacciones esperadas en el futuro que dejaron de ser altamente probable y ya no se espera que ocurran.

RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

TITULO III

~NORMAS ESPECÍFICAS~

CAPÍTULO 10

ACTIVIDAD AGROPECUARIA

Objetivo

1021. El objetivo de la presente sección es prescribir las normas de reconocimiento, medición, presentación, e información a revelar en notas, aplicables a las siguientes partidas:

a) **Activos biológicos**.

b) **Productos agropecuarios** en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.

c) Resultados atribuidos a la producción agropecuaria, cuyos componentes principales son los resultados generados por la transformación biológica.

Alcance

1022. Para contabilizar otras partidas vinculadas con la **actividad agropecuaria** distintas a los referidas en el párrafo anterior (por ejemplo, la tierra agropecuaria, o los **productos agropecuarios** después del punto de cosecha o recolección), una entidad aplicará las restantes secciones de la presente Resolución Técnica u **otras normas contables**.

1023. A los fines del tratamiento de los **activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones,** una entidad:

a) Aplicará lo establecido:

(i) en el párrafo 1025 para su reconocimiento, y en el 1026A para su medición inicial;

(ii) en el párrafo 1029 para su medición posterior.

b) Podrá aplicar este capítulo para su presentación y revelación en notas, según se describe en el inciso b) del párrafo 1033.

Definiciones

1024. A los fines del tratamiento de los temas abordados en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones.

Actividad agropecuaria: Producción de bienes económicos mediante la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales; incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico. La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la

cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen **actividad agropecuaria**.

Definiciones relacionadas con "activos biológicos" y "productos agropecuarios"

Activos biológicos: Plantas y animales vivientes utilizados en la **actividad agropecuaria**. Excluye a los **activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones.**

Activos biológicos en desarrollo: **Activos biológicos** que no completaron su proceso de desarrollo y no pueden ser considerados como "en producción, consumibles o terminados" (por ejemplo: bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no concluyó, aunque se puedan obtener de los mismos bienes secundarios comercializables).

Activos biológicos producidos o terminados: **Activos biológicos** que concluyeron su proceso de desarrollo y están en condiciones de ser vendidos, transformados en **productos agropecuarios** o utilizados en otros procesos productivos (plantines para su venta como tales, novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.). Ciertos activos pueden calificar como "activos biológicos en desarrollo" en una actividad y como "activos biológicos producidos o terminados" en otra, según la extensión del ciclo biológico. Por ejemplo, los plantines pueden destinarse a la venta o utilizarse en explotaciones de bosques.

Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones: **Activos biológicos** que cumplen la definición de "plantas productoras", "animales productores" o "animales reproductores".

Animales productores: Activos que:

a) se utilizan en forma predominante para la obtención de productos pecuarios (lana, leche, etc.);

b) se espera que su vida productiva dure más de un período; y

c) tienen una probabilidad de venta remota, excepto como animales de descarte al final de su período productivo.

Animales reproductores: Animales machos o hembras destinados exclusivamente a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad y hasta que cambien de destino.

Plantas productoras: Plantas vivas que:

a) permiten obtener productos agrícolas;

b) se espera que su vida productiva dure más de un período; y

c) tienen una probabilidad de venta remota, excepto por cuestiones incidentales como raleos y podas.

No son plantas productoras las que se espera cosechar como productos agrícolas (por ejemplo, los bosques cultivados para madera o pasta para papel).

Productos agropecuarios: Productos resultantes de la acción descripta en el punto “Obtención de productos agropecuarios” (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).

Ejemplos de activos biológicos, productos agropecuarios y productos resultantes de su procesamiento

Activos biológicos	Productos agropecuarios	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Bovinos	Reses faenadas	Hamburguesas, chacinados
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, maderas
Porcinos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Caña de azúcar	Caña cortada	Azúcar
Sementera de trigo	Trigo cosechado	Harina

Ejemplos de activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones, productos agropecuarios y productos resultantes de su procesamiento

Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones	Productos agropecuarios	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovinos	Lana	Hilo de lana
Plantas productoras de té	Hojas recolectadas	Té
Plantas productoras: viñedos	Uvas vendimiadas	Vino
Plantas productoras: frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Plantas productoras: olivo	Aceitunas recolectadas	Aceite de oliva

Definiciones relacionadas con el proceso de desarrollo o transformación

Desarrollo (transformación) biológico: Conjunto de procesos que constituyen la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los **activos biológicos**. Comprende el crecimiento, la degradación o deterioro, la producción y la procreación.

Etapa inicial del desarrollo biológico: Etapa que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho hasta el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas.

Etapa posterior del desarrollo biológico: Abarca desde el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario, o se transforme en otro activo biológico.

Otras definiciones

Gastos estimados en el punto de venta: Son los gastos directos relacionados con la venta en que incurre el vendedor desde el momento en que los bienes están en condiciones de ser vendidos hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de tales bienes a su comprador. Incluye, entre otros, comisiones, impuestos sobre la venta y seguros. No incluye los fletes para transportar los productos al mercado en que se comercializan, porque tales componentes son contemplados en la medición del **valor razonable**.

Ingreso por producción agropecuaria: Resultado por cambios en el **valor razonable** menos gastos estimados en el punto de venta, generado desde la última medición anterior de los **activos biológicos**. Incluye la variación en el valor de los **activos biológicos** resultante de su transformación biológica, producida entre la etapa posterior de desarrollo biológico y la medición a la **fecha de los estados contables**, si esta es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena (ejemplo: **activos biológicos** de ciclos plurianuales).

Obtención de productos agropecuarios: Separación de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre de cosecha, ordeñe, esquila, tala, recolección, etc. Estas actividades incluyen los procesos de adecuación de los **productos agropecuarios**, necesarios para su posterior conservación o venta en condiciones técnicamente aceptables.

Reconocimiento de un activo biológico o de un producto agropecuario en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena

1025. Una entidad reconocerá un **activo biológico** o un producto agropecuario en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, según corresponda, cuando:

a) cumpla con la definición general del párrafo 22 y las definiciones específicas del párrafo 1024 o las incluidas en el glosario, según corresponda;

b) su medición satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**; y

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

Medición de activos biológicos

Medición inicial

1026. Una entidad medirá sus **activos biológicos**, excepto los referidos en el párrafo1026A, mediante alguno de los siguientes criterios:

a) Activos biológicos adquiridos: sobre la base de su **costo de adquisición**.

b) **Activos biológicos en desarrollo**, según corresponda, en función de:

(i) su **costo de producción**; o

(ii) su **valor razonable** menos gastos estimados en el punto de venta.

c) **Activos biológicos producidos o terminados**: en función de su **valor razonable** menos los gastos estimados en el punto de venta.

d) Activos biológicos recibidos mediante aportes o donaciones: de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204.

e) Activos biológicos recibidos mediante trueques o canjes: de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del párrafo 204.

1026A. Una entidad medirá sus **activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones**, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios, según corresponda:

a) al **costo de adquisición**; o

b) sobre la base de su **costo atribuido**, determinado

(i) En el caso de animales productores o reproductores: de acuerdo con su **valor razonable** menos gastos estimados en el punto de venta, en el momento en que comienza su utilización como tales.

(ii) En el caso de las plantas productoras, en función de su costo de producción.

Medición posterior

Activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de las operaciones

Criterio general

1027. En la **fecha de los estados contables**, una entidad medirá sus **activos biológicos** destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad de acuerdo con los siguientes criterios, según corresponda:

a) **Activos biológicos en desarrollo** durante la fase inicial de esa etapa, que sean plantas: en función de su **costo de producción**.

b) **Los restantes activos biológicos**:

(i) Si la entidad es pequeña, podrá utilizar el **costo de adquisición** o **costo de producción**, según corresponda.

(ii) Si la entidad es mediana, podrá utilizar el **costo de adquisición** o **costo de producción**, según corresponda, en la medida en que estimar el **valor razonable**, menos los gastos estimados en el punto de venta, implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación establecida en el párrafo 83.

(iii) En los demás casos, a su **valor razonable** menos los gastos estimados en el punto de venta.

Comparación de los activos biológicos con su valor recuperable

1028. Una entidad comparará los **activos biológicos destinados a la venta en el curso normal de las operaciones**, medidos por su **costo de adquisición** o **costo de producción**, según corresponda, con su **valor neto de realización** cuando existan indicios de desvalorización (por ejemplo, fenómenos climáticos que pudieran afectar negativamente el valor de esos activos). A tal fin, aplicará lo establecido en los párrafos 299 y 300.

Activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones

1029. En la **fecha de los estados contables**, una entidad medirá los **activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones** según lo establecido en la sección "Bienes de uso y depreciaciones" [ver los párrafos 313 a 358].

Productos agropecuarios

Medición en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena

1030. Una entidad medirá sus **productos agropecuarios** en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena a su **valor razonable** menos los gastos estimados en el punto de venta.

Medición después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena

1031. Después del momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, una entidad medirá los productos obtenidos según lo establecido en la sección "Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)" [ver los párrafos 287 a 312].

Contratos de compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro

1032. Una entidad tratará los contratos para la compra o venta de **activos biológicos** o **productos agropecuarios** del siguiente modo:

a) Cuando los celebre con la intención de cancelarlos mediante la entrega o recepción de los **activos biológicos** o **productos agropecuarios**, porque los emplea en su actividad: no reconocerá tales contratos excepto que se conviertan en contratos onerosos, en cuyo caso aplicará la sección "Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter onerosos)" [ver los párrafos 527 a 531].

b) En los restantes casos: evaluará si tales contratos califican como instrumentos derivados, en cuyo caso aplicará la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 a 1020].

Presentación en los estados contables

Estado de situación patrimonial

1033. En el estado de situación patrimonial, una entidad:

a) Presentará un rubro específico de "activos biológicos".

b) Podrá presentar los **activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones**:

(i) en un rubro específico; o

(ii) dentro del rubro “bienes de uso” (discriminándolos como una clase separada).

c) Presentará los productos agropecuarios dentro del rubro “bienes de cambio”.

Estado de resultados

1034. Una entidad que mida sus **activos biológicos** a **valor razonable** menos los gastos estimados en el punto de venta, presentará el resultado de la producción agropecuaria, procedente de considerar el **ingreso** por la producción y sus costos asociados, en el cuerpo del estado de resultados del siguiente modo:

a) Cuando la **actividad agropecuaria** sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades: en primer lugar.

b) En los restantes casos: a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios y antes de los resultados por medición de bienes de cambio al **valor neto de realización**, de corresponder (según el inciso c, del párrafo 629).

1035. Una entidad presentará los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio) de conformidad con la sección “Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)” [ver los párrafos 522 a 526].

Revelación en notas

1036. Una entidad revelará en notas:

a) las **políticas contables** empleadas y los criterios de medición aplicados para medir los **activos biológicos** y los **productos agropecuarios** en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena; y

b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en el **valor razonable**.

1037. Una entidad informará el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición del **valor razonable** de sus **activos biológicos** y de sus **productos agropecuarios** en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.

1038. Una entidad revelará cualquier base de medición utilizada distinta del **valor razonable** menos gastos estimados en el punto de venta admitidas por esta sección, junto con una descripción de las limitaciones que la llevaron a utilizar ese otro criterio.

1039. Una entidad revelará la composición de los ingresos por producción agropecuaria.

1040. Una entidad revelará, mediante una nota o anexo, los costos de producción relacionados con los ingresos de producción agropecuaria, clasificados por su naturaleza y por su función.

Otras normas aplicables

1041. Para el tratamiento contable de los rubros contemplados 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:

a) "Medición de costos" [ver los párrafos 102 a 110].

b) "Medición inicial de bienes o servicios" [ver los párrafos 203 a 204].

c) "Medición del valor razonable" [ver los párrafos 117 a 122].

d) "Mediciones en moneda extranjera" [ver los párrafos 124 a 128].

e) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrafos 176 a 200].

CAPÍTULO 11

ESTADOS CONTABLES DE NEGOCIOS CONJUNTOS NO SOCIETARIOS: CUESTIONES ESPECÍFICAS

1042. Resulta conveniente que un negocio conjunto no societario confeccione **estados contables** que muestren el patrimonio en condominio de las partes y los resultados del negocio conjunto no societario, de modo que cada una de sus partes pueda utilizarlos como base para reflejar, en sus propios **estados contables**, su participación en ellos.

1043. En sus **estados contables**, un negocio conjunto no societario no incluirá como activos los derechos de uso constituidos sobre bienes de propiedad de las partes.

1044. En sus **estados contables**, un negocio conjunto no societario incluirá los aportes en activos intangibles:

a) sólo si, de acuerdo con las normas contables establecidas en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, estuvieran reconocidos previamente en la contabilidad del aportante; y

b) por el mismo valor al que se encuentran registrados en los libros del aportante.

Si los **estados contables** del negocio conjunto no societario hubieran sido emitidos en una **moneda extranjera**, se deberán convertir a **moneda argentina** aplicando las normas de la sección “Conversión de estados contables” [ver los párrafos 752 al 763].

CAPÍTULO 12

ESTADOS CONTABLES DE ENTIDADES COOPERATIVAS: CUESTIONES ESPECÍFICAS

Introducción al presente capítulo

1046. El presente capítulo establece requerimientos específicos aplicables a los **estados contables** de las entidades cooperativas, a excepción de lo establecido en el inciso b) del párrafo 1048 que resultará aplicable a los **estados contables** de cualquier entidad.

1047. Al preparar sus **estados contables**, una entidad cooperativa aplicará, además de los requerimientos de este Capítulo, los restantes requisitos de la presente Resolución Técnica u **otras normas contables**, junto con todas las disposiciones legales o regulatorias que resultan de aplicación. En caso de conflicto entre las disposiciones de este capítulo y el resto de las normas de esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, prevalecerán los requerimientos específicos establecidas en el presente capítulo.

1048. Las disposiciones de este capítulo:

a) No son aplicables a las entidades financieras (bancos y cajas de crédito) y entidades aseguradoras.

b) No pueden ser consideradas por una entidad para aplicar los párrafos 75 a 80 de la presente Resolución Técnica.

Definiciones

1049. A los efectos de este capítulo, una entidad cooperativa deberá considerar las siguientes definiciones, establecidas con base en la legislación vigente en Argentina

Entidad cooperativa: Entidad fundada en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios, constituida regularmente, con la autorización para funcionar y la inscripción en el registro de la autoridad de aplicación.

Prestación de servicios: Toda la actividad que realice una entidad cooperativa ya sea que se trate de aprovisionamiento de bienes o de servicios (cfr. art. 2°, Ley 20.337).

Acto cooperativo: Es todo acto jurídico realizado por una cooperativa para el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales. Quedan comprendidos los actos efectuados:

- entre una cooperativa y sus asociados;
- entre dos o más cooperativas; y
- respecto de la entidad cooperativa, entre una cooperativa y otras personas humanas o jurídicas.

Gestión cooperativa: Es la actividad ordinaria desarrollada por una entidad cooperativa en la organización y prestación de los servicios para cumplir con su objeto social.

Capital: Es el constituido por cuotas sociales indivisibles y de igual valor. Debe constar en acciones representativas de una o más cuotas que revisten el carácter de nominativas.

Aportes complementarios: Son aportes de capital, realizados en forma voluntaria por los asociados de una entidad cooperativa, de acuerdo con lo autorizado por la legislación vigente.

Títulos cooperativos de capitalización (TI.CO.CA): Títulos creados por la autoridad de aplicación de la ley de cooperativas. Son definidos como capital complementario por la reglamentación y se emiten previa aprobación de la asamblea. Sus principales características son las siguientes:

- Sólo pueden ser integrados por los asociados de la entidad cooperativa;
- Su emisión surgirá de utilizar la relación técnica y demás condiciones exigidas por las normas de la autoridad de aplicación;
- Pueden emitirse en moneda de curso legal o en moneda extranjera;
- se les reconoce un interés a pagar con excedentes repartibles en las condiciones fijadas por la autoridad de aplicación;
- Si no existieran excedentes repartibles o por insuficiencia de estos, el pago de los intereses se diferirá a futuros ejercicios;
- Los reembolsos se podrán realizar mediante amortizaciones parciales;
- Una vez suscripta e integrada la última emisión, se admiten nuevas suscripciones cuyos montos pueden utilizarse íntegramente para rescatar las existentes, en orden de antigüedad.

Sobrante patrimonial: Remanente total de los activos una vez pagadas los pasivos y devuelto el valor nominal de las cuotas sociales, determinado al momento de liquidación de la entidad cooperativa.

Resultado del ejercicio: Diferencia entre los ingresos y los gastos del ejercicio contable, que puede ser positiva (excedente) o negativa (pérdida).

Excedente repartible: Es el exceso en la estimación preventiva, realizada por la entidad cooperativa, del costo de sus servicios prestados al asociado al fijar el precio provisorio de los mismos.

Retorno: remanente que debe devolverse a los asociados en proporción al uso de los servicios sociales u otra base que establezcan las normas legales y estatutarias, luego de:

- calcular el excedente repartible;
- constituir la reserva legal y los fondos; y
- pagar el interés al capital, si correspondiera.

Sección: cada actividad establecida en el objeto social de la entidad cooperativa, en la medida en que pueda individualizase en forma clara y precisa. La asamblea o, en su caso, el consejo de administración determinará en forma expresa y fundamentada las secciones.

Reserva legal: Excedentes repartibles que se destinaron a su constitución. Las normas legales establecen el destino y metodología de aplicación de la reserva legal.

Reserva especial: Es la constituida por los excedentes que deriven de:

- la gestión cooperativa con no asociados autorizada por la ley;
- de las operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

Fondos: Los excedentes repartibles que se destinaron a los fondos de educación y capacitación cooperativas y de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal. Las normas legales establecen el destino y metodología de aplicación de los fondos.

Presentación de la información contable contenida en los estados contables de las entidades cooperativas

Estado de situación patrimonial

1050. Una entidad cooperativa presentará en el pasivo, desde su constitución, los fondos con destino específico establecidos en el art. 42° de la ley de cooperativas.

Estado de resultados

Cuestiones generales

1051. Al pie del estado de resultados, una entidad cooperativa mostrará por separado:

a) el resultado por la gestión cooperativa con asociados;

b) el resultado por la gestión cooperativa con no asociados; y

c) el resultado por operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

1052. La sumatoria de los resultados indicados en los incisos a) al c) del párrafo inmediato anterior será igual al resultado del ejercicio. Una entidad cooperativa realizará la asignación del resultado en cada uno de esos tres elementos de acuerdo con lo indicado en los párrafos 1054 a 1058.

1053. Una entidad que sea una cooperativa de trabajo:

a) presentará la contraprestación otorgada a los asociados por los servicios prestados durante el ejercicio dentro del costo del servicio prestado; y

b) revelará en notas, de forma separada, la contraprestación otorgada a los asociados por los servicios prestados durante el ejercicio, inclusive si la misma fue denominada anticipo de retornos.

Resultado por la gestión cooperativa con asociados

1054. Una entidad cooperativa incluirá en el resultado por la gestión cooperativa con asociados, entre otros, los siguientes conceptos:

a) El resultado proveniente de la organización y prestación de servicios a los asociados relacionados con la gestión cooperativa.

b) Todo otro ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes a la gestión cooperativa en la medida que sea razonablemente cuantificable y asignable en forma directa a los asociados, en la proporción que anteriormente su gasto relacionado hubiera sido apropiado a las actividades con asociados (recupero de siniestros, expropiaciones, indemnizaciones por no hacer, y otros similares).

c) En las cooperativas de trabajo, el excedente generado por el trabajo de los asociados.

Resultado por la gestión cooperativa con no asociados

1055. Una entidad cooperativa clasificará en el resultado por la gestión cooperativa con no asociados, entre otros, los siguientes conceptos:

a) El resultado proveniente de la organización y prestación de servicios a los no asociados relacionados con la gestión cooperativa.

b) Todo otro ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes a la gestión cooperativa en la medida que sea razonablemente cuantificable y asignable en forma directa a los no asociados, en la proporción que anteriormente su gasto relacionado hubiera sido apropiado a las actividades con no asociados (recupero de siniestros, expropiaciones, indemnizaciones por no hacer, y otros similares).

c) En las cooperativas de trabajo, acorde con las normas legales de la autoridad de aplicación, el excedente generado por el trabajo de los no asociados.

Resultado por operaciones ajenas a la gestión cooperativa

1056. Una entidad cooperativa clasificará como resultado por operaciones ajenas a la gestión cooperativa a cualquier resultado no incluido en:

a) el resultado por la gestión cooperativa con asociados;

b) el resultado por la gestión cooperativa con no asociados; y

c) los resultados provenientes de inversiones permanentes en otras entidades que se originen en procesos de integración vertical u horizontal, que contribuyan en forma directa a la consecución del objeto social.

1057. Los resultados referidos en el inciso c) del párrafo anterior deberán atribuirse a resultados por la gestión cooperativa con asociados o no asociados (en proporción a la operatoria realizada).

1058. Una entidad cooperativa clasificará en el resultado por operaciones ajenas a la gestión cooperativa, entre otros, los siguientes conceptos:

a) Los ingresos provenientes de inversiones financieras (por ejemplo: depósitos a plazo fijo; títulos públicos; obligaciones negociables; fondos comunes de inversión). En aquellos casos que dichas inversiones puedan vincularse en forma directa con operaciones con asociados y/o no asociados deberán atribuirse a resultados por la gestión cooperativa con asociados y/o no asociados.

b) Los resultados provenientes de inversiones permanentes en otras entidades que no se originen en procesos de integración vertical u horizontal que contribuyan en forma directa a la consecución del objeto social.

c) Los resultados provenientes de las ventas de bienes de uso.

d) Derechos de ingreso y/o transferencias.

e) Donaciones y subsidios.

f) Todo otro ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes a la gestión cooperativa, en la medida que su gasto relacionado no pueda vincularse de manera directa con operaciones por la gestión cooperativa con asociados o no asociados (recupero de siniestros; expropiaciones; indemnizaciones por no hacer; alquiler de inmuebles; y otros similares).

g) Otros ingresos y egresos que provienen de las actividades ajenas a la gestión cooperativa.

h) Los resultados financieros y por tenencias (incluyendo el resultado por cambios en el poder adquisitivo de la moneda) asignables a las operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

Estado de evolución del patrimonio neto

1059. Una entidad cooperativa clasificará las partidas integrantes del patrimonio neto de acuerdo con su origen, diferenciando:

a) los aportes de los asociados; y

b) los resultados acumulados.

1060. Una entidad cooperativa presentará los aportes de los asociados discriminando sus componentes, tales como:

a) Capital cooperativo suscripto, a su valor nominal.

b) El ajuste del capital irrepartible:

(i) que la asamblea decidió no capitalizar; o
(ii) cuando la asamblea hubiera omitido pronunciarse sobre él.

c) El ajuste de capital del ejercicio antes del tratamiento por la asamblea ordinaria de los respectivos estados contables.

d) Los retornos e intereses sobre cuotas sociales y ajuste de capital por capitalizar, en el caso de aquellos cuya capitalización haya sido resuelta por la asamblea y cuyo importe no alcance el valor unitario fijado para la cuota social.

e) Otros aportes de los asociados.

1060A. Una entidad cooperativa presentará los TI.CO.CA:

a) En el patrimonio neto, dentro del rubro “otros aportes de los asociados”, si en sus condiciones de emisión se define que únicamente se rescatarán con la emisión de un nuevo título.
b) En el pasivo, en los restantes casos.

1061. Una entidad cooperativa considerará al capital cooperativo suscripto de la siguiente forma:

a) como integrante del patrimonio neto; en tanto un asociado no haya solicitado el reintegro de su capital, por renunciar a la entidad, o por haber sido excluido por ésta;

b) como integrante del pasivo, en los restantes casos y desde la fecha de la solicitud.

1062. Dentro de los resultados acumulados, una entidad cooperativa expondrá en forma diferenciada:

a) las reservas legal y especial;

b) los excedentes del ejercicio que se encuentran pendientes de tratamiento por parte de la asamblea y/o las pérdidas acumuladas sin asignación específica, incluidos los ajustes de los resultados de ejercicios anteriores; y

c) los **resultados diferidos** acumulados.

Revelación en notas

Información referida a distintas partidas de los estados contables de una entidad cooperativa

1063. Una entidad cooperativa revelará en notas la siguiente información específica:

a) Con relación a los créditos y deudas, y de acuerdo con el tipo de cooperativa, en forma diferenciada:

   (i) los originados en las operaciones vinculadas con la gestión cooperativa con asociados, y

   (ii) los originados en las restantes operaciones.

b) Con relación a los intereses acumulativos impagos:

   (i) la conformación del saldo de los intereses acumulativos para retribuir el capital complementario (TI.CO.CA) que se encuentran devengados e impagos;

   (ii) los intereses impagos por las entidades cooperativas que pudieron haber emitido obligaciones negociables; y

   (iii) aquellos intereses al capital aprobados por la asamblea y que se encuentren impagos.

c) Con relación a las reservas, al ajuste de capital irrepartible y al ajuste de capital del ejercicio para absorber resultados negativos pendientes de recomposición: información sobre los ejercicios a los que corresponden esos resultados.

d) Con relación a los fondos de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal y fondo de educación y capacitación cooperativas:

   (i) una conciliación entre el saldo al inicio y el saldo al cierre discriminando el importe constituido en el ejercicio y las aplicaciones clasificadas por su naturaleza; y

   (ii) los importes imputados a gastos como consecuencia de los conceptos incluidos en tales fondos.

e) Con relación al capital cooperativo, si la entidad cooperativa está comprendida en el inciso c) del párrafo 5, información sobre:

   (i) las condiciones que establece la ley y/o el estatuto social para atender las solicitudes de devolución de sus aportes por parte de los asociados;

   (ii) un detalle con el saldo inicial pendiente de reintegro, las solicitudes de devolución (en monto y en cantidad de asociados) realizadas por año, las devoluciones realizadas en el mismo período y el saldo final pendiente de reintegro. Esta información debe cubrir los últimos cinco años;

   (iii) cualquier restricción en la devolución de los aportes solicitados por los asociados, como consecuencia de normas vigentes o decisiones de la asamblea.

f) Con relación a la composición de los resultados:

(i) Información de todos los rubros del estado de resultados clasificándolos en “resultados por la gestión cooperativa con asociados”, “resultados por la gestión cooperativa con no asociados” y “resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa”.

(ii) En el caso que la entidad cooperativa efectuare la clasificación entre resultados con asociados y no asociados utilizando algún método proporcional (por ejemplo, en función de ingresos, compras, etc.), podrá optar por no realizar la apertura indicada, consignando la base utilizada.

Cuadros seccionales

1064. Una entidad cooperativa comprendida en el inciso c) del párrafo 5 presentará, por cada sección, los resultados generados por la gestión cooperativa con asociados y no asociados.

1065. La entidad cooperativa informará, en forma detallada y sin asignación a ninguna sección, los resultados por operaciones ajenas a la gestión cooperativa.

1066. Para cumplir con los párrafos 1064 y 1065, una entidad cooperativa informará por cada sección, de corresponder:

a) el total de ventas netas (si existieran operaciones entre secciones se las mostrará separadamente, eliminándose de la sumatoria para obtener el total de ventas);

b) el total de costo de ventas (si existieran operaciones entre secciones, se las mostrará separadamente, eliminándose de la sumatoria para obtener el total del costo de ventas);

c) el excedente (pérdida) bruto de la sección que resulta de la sumatoria de ventas y costos;

d) los resultados por la valuación de los bienes de cambio a su valor neto de realización, cuando este sea el criterio utilizado;

e) los gastos de comercialización;

f) los gastos de administración;

g) otros gastos;

h) los resultados financieros y por tenencia derivados de activos y pasivos (incluyendo el resultado por cambios en el poder adquisitivo de la moneda);

i) el excedente (pérdida) neto de la sección determinado por la sumatoria de los incisos c) hasta h).

1067. Una entidad cooperativa comprendida en el inciso c) del párrafo 5 informará, al pie del cuadro requerido por el párrafo inmediato anterior, el total de gastos directos y de gastos indirectos asignable a cada sección.

1068. Una entidad cooperativa comprendida en el inciso c) del párrafo 5:

a) asignará a cada sección los activos y pasivos que, durante el ejercicio, hayan generado resultados que se hayan clasificado por secciones;

b) presentará por secciones el resto de los activos y pasivos, en la medida en que la información contable lo permita. Se considerarán asignables aquellos activos y

pasivos directamente atribuibles a la sección, o aquellos que puedan prorratearse sobre bases razonablemente fundadas.

1069. En relación con los gastos de comercialización, administración, otros gastos, resultados financieros y por tenencia, así como los gastos de compra y producción, una entidad cooperativa los informará clasificados por su naturaleza (por ejemplo: sueldos, cargas sociales, fletes, energía, amortizaciones, comisiones, seguros, reparaciones, impuestos, etc.), distinguiendo entre los montos directamente asignados a cada sección y aquellos asignados en forma indirecta.

1070. Una entidad cooperativa presentará, en el cuadro previsto en el párrafo 1069, el total por cada naturaleza del gasto, abierto entre los importes directamente asignados y los asignados en forma indirecta, en forma comparativa con el ejercicio anterior.

1071. Cuando existan operaciones entre secciones, una entidad cooperativa informará en notas:

a) las bases empleadas para fijar los correspondientes precios internos, y

b) los cambios que se hubieran producido en dichas bases con relación al ejercicio anterior.

1072. Una entidad cooperativa asignará o prorrateará:

a) los activos y pasivos a cada sección de acuerdo con el párrafo 1068; y

b) los ingresos y gastos relacionados con la gestión cooperativa de acuerdo con el párrafo 1066, a cada sección correspondiente.

1073. Una entidad cooperativa:

a) empleará bases de prorrateo de fácil utilización y comprensión, representativas de la naturaleza del ingreso, gasto, activo o pasivo al que se apliquen; y

b) describirá su forma de cálculo y los rubros en los que hayan sido aplicadas.

1074. Una entidad cooperativa podrá modificar una base de prorrateo únicamente cuando tal modificación permita un mejor cumplimiento de los **requisitos de la información contenida en los estados contables**.

1075. Cuando una entidad cooperativa modifique una base de prorrateo presentará la información comparativa:

a) en función de la nueva base; o

b) si lo anterior fuera impracticable o imposible, presentará la información del ejercicio corriente tanto en función de la nueva base como de acuerdo con la base anteriormente utilizada.

1076. En caso de haberse producido el cambio de base referido en el párrafo 1074, una entidad cooperativa informará en notas:

a) el cambio en la base de prorrateo realizado;

b) las causas de dicho cambio; y

c) las razones por las cuales no modificó la información comparativa, en el caso de que corresponda.

Subsidios no reintegrables recibidos para ser aplicados a la inversión en bienes de uso y/o activos intangibles

1077. Una entidad cooperativa imputará la contrapartida de un subsidio no reintegrable recibido para ser aplicado a la compra de bienes de uso o activos intangibles:

a) En oportunidad de su reconocimiento, en **resultados diferidos**.
b) Posteriormente, en función de la vida útil de los activos comprados a partir de ellos, en el resultado, como un ingreso.

1078. Una entidad presentará el ingreso que surge del inciso) del párrafo 1077 compensado de la depreciación o amortización del activo con el que se relaciona.

1079. Con relación al párrafo 1076, una entidad revelará en notas:

a) el importe original reconocido en **resultados diferidos**; y
b) el saldo pendiente de absorción.

APÉNDICE A: NORMAS DE TRANSICIÓN

Alcance

A1. Una entidad aplicará las disposiciones del presente Apéndice para la preparación de:

a) los **estados contables** correspondientes al primer ejercicio en que utilice los requerimientos contenidos en la presente Resolución Técnica; y

b) los **estados contables** de períodos intermedios comprendidos en el referido ejercicio.

Definiciones

A2. A los fines de este Apéndice, una entidad considerará las definiciones siguientes:

Fecha de aplicación inicial: Fecha de inicio del primer ejercicio en el cual una entidad utilice los requerimientos de esta Resolución Técnica para la preparación de sus **estados contables** (por ejemplo, para una entidad cuyos primeros **estados contables** preparados de acuerdo con los requerimientos de esta Resolución Técnica sean los del ejercicio finalizado el 30 de junio de 2025, la fecha de aplicación inicial será el 1º de julio de 2024).

Inicio del año comparativo: Primer día del ejercicio comparativo incluido en los **estados contables** correspondientes al primer ejercicio en el cual una entidad aplique los requerimientos de esta Resolución Técnica por primera vez (por ejemplo, para una entidad cuyos primeros **estados contables** preparados de acuerdo con los requerimientos de esta Resolución Técnica sean los correspondientes al ejercicio finalizado el 30 de junio de 2025, la fecha de inicio del año comparativo será el 1º de julio de 2023).

Normas anteriores: Son las normas que utilizó la entidad para preparar los **estados contables** correspondientes al último ejercicio previo a la aplicación inicial los requerimientos de esta Resolución Técnica (por ejemplo, si el primer ejercicio en el cual la entidad confecciona sus **estados contables** de acuerdo los requerimientos de esta Resolución Técnica es el finalizado el 30 de junio de 2025, y en sus **estados contables** referidos al ejercicio finalizado el 30 de junio de 2024 la norma de reconocimiento y medición general que utilizaba era la Resolución Técnica N° 41, las normas anteriores comprenden a la Resolución Técnica N° 41 y todas las demás aplicadas para la emisión de tales **estados contables**).

Requerimientos de esta Resolución Técnica: A los fines de este Apéndice, son los contenidos en la presente Resolución Técnica.

Guías para la aplicación de la presente Resolución Técnica por primera vez, en general

Clasificación de la entidad. Efectos.

A3. En la fecha de la aplicación inicial, una entidad aplicará los párrafos 6 a 8 de esta Resolución Técnica con el objeto de determinar su clasificación como:

a) entidad pequeña;

b) entidad mediana; o

c) una de las restantes entidades.

A3A. A los fines de aplicar el párrafo A3, una entidad considerará que:

a) los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior son los determinados de conformidad con las normas anteriores; y

b) los importes con los cuales comparará los ingresos indicados en el inciso a) inmediato anterior son los que definirá la FACPCE de acuerdo con los párrafos 6 a 8.

A4. Para aplicar los requerimientos de esta Resolución Técnica, incluyendo este Apéndice, una entidad seleccionará **políticas contables** que sean consistentes con la clasificación que haya determinado de acuerdo con el párrafo anterior.

A5. Cuando, en el primer ejercicio de aplicación de la presente Resolución Técnica, una entidad deba cambiar de categoría debido a lo establecido en los párrafos A3 y A3A:

a) no aplicará lo indicado en el inciso c) del párrafo 88; y

b) considerará la aplicación de un nuevo criterio contable introducido por la presente Resolución Técnica, de corresponder, como un cambio obligatorio de **política contable** [ver el inciso a) del párrafo 84].

A6. Una entidad considerará un cambio voluntario de **política contable**, y por lo tanto dará cumplimiento a lo establecido en el inciso b) del párrafo 84, cualquier modificación respecto de los criterios utilizados en los últimos **estados contables** preparados conforme a normas anteriores, siempre que:

a) no resulte de los factores referidos en el párrafo anterior; y

b) eran admitidos por las normas anteriores a la vez que son admitidos por esta Resolución Técnica.

Aclaración (texto no integrante de la presente Resolución Técnica)

Existen dos tipos de cambios que podrían tener lugar como consecuencia de la aplicación inicial de la presente Resolución Técnica:

a) Cambios de criterios que no podrían haberse efectuado aplicando las normas anteriores (“cambios tipo 1”).
b) Cambios de criterios respecto de los utilizados en los últimos **estados contables** preparados conforme a normas anteriores, que podrían haberse efectuado aplicando las normas anteriores (“cambios tipo 2”).

Ejemplos: Cambios “tipo 1”

Ejemplo 1

Una entidad, al determinar su clasificación en la fecha de la aplicación inicial, pasa a ser considerada pequeña. De acuerdo con los parámetros de la Resolución Técnica N° 41, en el ejercicio inmediato anterior, había sido clasificada como mediana.

Si la entidad optara por no aplicar el método del impuesto diferido a causa de su nueva categoría, al ser un cambio que no podría haber efectuado aplicando las normas anteriores, considerará tal modificación de criterio como si tratara de un cambio obligatorio de política contable.

Ejemplo 2

Una entidad, al determinar su clasificación en la fecha de la aplicación inicial, no cambió de categoría.

Esta Resolución Técnica permite medir sus bienes de cambio en función a las últimas compras, mientras que la Resolución Técnica N° 17 no lo admitía. Si la entidad optara por medir sus bienes de cambio en función a las últimas compras, considerará tal modificación de criterio como si tratara de un cambio obligatorio de política contable.

El efecto es que la entidad no deberá justificar que el nuevo criterio produce mejor información que el aplicado de acuerdo con las normas anteriores para utilizarlo.

Ejemplos: Cambios "tipo 2"

Ejemplo 1

Una entidad, al determinar su clasificación en la fecha de la aplicación inicial, es considerada pequeña. De acuerdo con los parámetros de la Resolución Técnica N° 41 también había sido considerada pequeña.

Si la entidad optara por no segregar componentes financieros, cuando antes los segregaba, deberá tratar tal modificación de criterio como si un cambio voluntario de política contable.

Ejemplo 2

Una entidad, al determinar su clasificación en la fecha de la aplicación inicial, pasa a ser considerada pequeña. De acuerdo con los parámetros de la Resolución Técnica N° 41, en el ejercicio inmediato anterior había sido clasificado como mediana.

Esta Resolución Técnica permite aplicar el modelo de revaluación, y las normas anteriores también se lo permitía. Si la entidad optara por medir una o más clases de sus bienes de uso utilizando el modelo de revaluación, considerará tal modificación de criterio como un cambio voluntario de política contable.

El efecto es que la entidad deberá justificar que el nuevo criterio produce mejor información que el aplicado de acuerdo con las normas anteriores para utilizarlo, según el inciso b) del párrafo 87.

A7. La decisión de aplicar la solución práctica establecida en los párrafos A15 a A17 de este Apéndice no será considerado un cambio de **política contable** [ver el párrafo A15].

A8. Al aplicar los tratamientos establecidos en el párrafo 573, el inciso a) (i) del párrafo 976, o el inciso b) (ii) del párrafo 1027, la entidad deberá determinar si la condición de costo o esfuerzo desproporcionado se cumple en la fecha de la aplicación inicial.

Enfoques para la aplicación inicial

A9. Para aplicar inicialmente los requerimientos de esta Resolución Técnica, una entidad:

a) Aplicará alguno de los siguientes enfoques:

(I). enfoque retroactivo integral [ver los párrafos A11 y A12]; o
(II). enfoque retroactivo simplificado [ver los párrafos A13 y A14].

b) Sin perjuicio del enfoque que haya seleccionado de acuerdo con el inciso a) de este párrafo, podrá utilizar la solución práctica prevista en los párrafos A15 a A17.

A10. En el ejercicio de aplicación inicial de los requerimientos de esta Resolución Técnica, una entidad deberá revelar en notas:

a) El enfoque utilizado para efectuar tal aplicación inicial.

b) Los criterios específicos seleccionados para aplicar el enfoque utilizado.

c) En el caso de haber optado por aplicar el enfoque simplificado, el hecho de haber utilizado el enfoque integral para un rubro específico, tal como lo admite el inciso a) del párrafo A14.

Enfoque retroactivo integral

A11. Al inicio del año comparativo, una entidad:

a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por esta Resolución Técnica u **otras normas contables**;

b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si esta Resolución Técnica u **otras normas contables** no lo permiten;

c) clasificará las partidas reconocidas aplicando las normas de presentación contenidas en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**; y

d) aplicará esta Resolución Técnica u **otras normas contables** para medir todos los activos y pasivos reconocidos.

A12. Al aplicar el enfoque retroactivo integral, una entidad:

a) Expondrá su efecto sobre los saldos al inicio del año comparativo que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujos de efectivo, a excepción de los que surjan de aplicar la solución práctica establecida en los párrafos A15 a A17 de este Apéndice.

b) Adecuará las cifras correspondientes a los períodos previos que se incluyan como información comparativa.

c) Además de todo lo requerido por esta Resolución Técnica sobre un cambio en **política contable** (por ejemplo, la revelación de motivos exigida por el inciso b) del párrafo 84), describirá en notas las principales partidas que fueron afectadas por los cambios en criterios de reconocimiento, medición o presentación, distinguiendo los efectos de:

(i) Los cambios requeridos en sus políticas contables, de acuerdo con lo indicado en el párrafo A5 del presente Anexo.
(ii) Los cambios admitidos en sus políticas contables, de acuerdo con lo indicado en el párrafo A6 del presente Anexo.

Enfoque retroactivo simplificado

A13. En la fecha de aplicación inicial, una entidad:

a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por esta Resolución técnica u **otras normas contables**;

b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si esta Resolución Técnica u **otras normas contables** no lo permiten;

c) clasificará las partidas reconocidas aplicando las normas de presentación contenidas en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**; y

d) aplicará esta Resolución Técnica u **otras normas contables** para medir todos los activos y pasivos reconocidos.

A14. Al aplicar el enfoque retroactivo simplificado, una entidad:

a) Podrá aplicar a un rubro específico los criterios establecidos en los párrafos A11 y A12. Tal decisión afecta solo a ese rubro, y no contradice el enfoque seleccionado.

b) Adecuará las cifras comparativas incluidas en el estado de situación patrimonial de acuerdo con los criterios de reconocimiento y medición establecidos en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**, y las notas y anexos relacionados. Sin embargo, no adecuará la información comparativa del estado de resultados, del estado de flujos de efectivo, del estado de evolución del patrimonio neto, y de las notas y anexos relacionados, para reflejar los cambios en criterios de reconocimiento y medición establecidos en la presente Resolución Técnica u **otras normas contables**, excepto que aplique la opción establecida en el inciso anterior de este párrafo.

c) Adecuará las cifras que se incluyan como información comparativa de acuerdo con los criterios de presentación establecidos en esta Resolución Técnica u **otras normas contables**.

d) Expondrá el efecto de aplicar este enfoque sobre los saldos a la fecha de aplicación inicial que se presenten en el estado de evolución de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujos de efectivo, incluyendo los que surgen de aplicar solución práctica establecida en los párrafos A15 a A17 de este Apéndice, excepto que utilice la opción establecida en el inciso a) de este párrafo, en cuyo caso expondrá solo los efectos relacionados con el rubro seleccionado al inicio del ejercicio comparativo,

e) Además de lo establecido por esta Resolución Técnica respecto de un cambio en la **política contable**, (por ejemplo, la revelación de motivos exigida por el inciso b) del párrafo 84), una entidad describirá en notas:

(i) Las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios de reconocimiento, medición o presentación, distinguiendo:

1. Los cambios requeridos en sus políticas contables, de acuerdo con lo indicado en el párrafo A5 del presente Anexo.

2. Los cambios admitidos en sus políticas contables, de acuerdo con lo indicado en el párrafo A6 del presente Anexo.

(ii) De corresponder, el hecho de que los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos **estados contables**.

(iii) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

Solución práctica: posibilidad de discontinuar la aplicación del modelo de revaluación (bienes de uso) o el modelo del valor neto de realización (propiedades de inversión)

A15. Una entidad que, de acuerdo con las normas anteriores, hubiese aplicado el modelo de revaluación para bienes de uso o el modelo de **valor neto de realización** para propiedades de inversión, podrá discontinuar su aplicación de forma prospectiva a partir de la fecha de la aplicación inicial. Esta discontinuación no será considerada un cambio de **política contable**.

A16. Al aplicar la discontinuación a la que se refiere el párrafo anterior, una entidad:

a) ejercerá la opción, de forma independiente, para cada clase de bienes de uso y para el rubro propiedades de inversión;

b) considerará al último importe revaluado o al último **valor neto de realización**, según corresponda, como **costo atribuido** de cada **activo** a la fecha de la aplicación inicial; y

c) transferirá a resultados no asignados cualquier importe reconocido en el **patrimonio neto** dentro del rubro “saldo por revaluación”, relacionado con la clase para la que decida discontinuar el modelo de revaluación.

A17. Si optara por utilizar la solución práctica prevista en esta sección, una entidad revelará tal aplicación en los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica.

Guías para la aplicación de la presente Resolución Técnica por primera vez, en particular

Conversión de estados contables

A18. En los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad aplicará los requerimientos establecidos en los párrafos 752 al 763:

a) a partir de la fecha de inicio del año comparativo, cuando haya seleccionado enfoque retroactivo integral [ver los párrafos A11 y A12]; o

b) a partir de la fecha de aplicación inicial, cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado [ver los párrafos A13 y A14].

A19. Cualquier diferencia de conversión acumulada que la entidad hubiera determinado por aplicación de las normas anteriores será considerada nula en la fecha que corresponda, según lo establecido en el párrafo anterior.

A20. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad revelará las notas de los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica:

a) Si los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la conversión de las cifras del período actual, y en tal caso, que este hecho deberá ser considerado al analizar esos **estados contables**.

b) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

Preparación de estados contables consolidados

A21. En los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad:

a) evaluará, en la fecha de aplicación inicial, qué entidades deben ser consolidadas, empleando el apartado "Definición de control (sobre otra entidad)" [ver los párrafos 770 a 771] y el apartado "Aplicación de la definición de control" [ver los párrafos 772 a 783]; y

b) consolidará todas las entidades que controle a la fecha de aplicación inicial:

(i) a partir de la fecha de inicio del año comparativo, cuando haya seleccionado enfoque retroactivo integral [ver los párrafos A11 y A12]; o

(ii) a partir de la fecha de aplicación inicial, cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado [ver los párrafos A13 y A14].

A22. Cuando una entidad opte por consolidar las subsidiarias de acuerdo con el enfoque indicado en el inciso b) (ii) del párrafo anterior, presentará los primeros **estados contables consolidados** de acuerdo con esta Resolución Técnica sin incluir información comparativa, en la medida en que dicha información coincida con la contenida en los **estados contables separados** de la misma entidad.

A23. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad revelará las notas de los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica:

a) las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios de consolidación;

b) en caso de corresponder, que los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual, y tal hecho deberá ser considerado al analizar esos **estados contables**; y

c) los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

Negocios conjuntos

A24. En los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad:

a) en la fecha de aplicación inicial,

(i) evaluará los negocios conjuntos en los que participa, empleando los párrafos 812 a 815;

(ii) clasificará todos los negocios conjuntos de los que participa a esa fecha, de acuerdo con el párrafo 816

b) medirá todos los negocios conjuntos, de conformidad con lo establecido en la presente Resolución Técnica:

(i) a partir de la fecha de inicio del año comparativo, cuando haya seleccionado enfoque retroactivo integral [ver los párrafos A11 y A12]; o

(ii) a partir de la fecha de aplicación inicial, cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado [ver los párrafos A13 y A14].

A25. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad revelará las notas de los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica:

a) de corresponder, si los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y, en el caso de que así fuera, que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos **estados contables**; y

b) los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios

A26. En los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad, una entidad medirá todas las participaciones dentro del alcance de la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" [ver los párrafos 824 a 871], de forma consistente con el enfoque seleccionado de acuerdo con el presente Apéndice [ver los párrafos A11 y A12, y A13 y A14], excepto por lo establecido en el párrafo siguiente.

A27. Una entidad no estará obligada a modificar, de forma retroactiva, aquellas participaciones dentro del alcance de la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos societarios" [ver los párrafos 824 a 871] de las que no fuere parte en la fecha de aplicación inicial de la presente Resolución Técnica.

A28. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad revelará las notas de los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica:

a) Las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios para medir las participaciones dentro del alcance de esta sección.

b) De corresponder, si los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y, en caso de que así fuere, que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos **estados contables**.

c) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

Beneficios a los empleados posteriores a la terminación laboral y otros beneficios a largo plazo

A29. Al aplicar la sección "Beneficios a los empleados posteriores a la terminación laboral y otros beneficios a largo plazo" [ver los párrafos 872 a 956] en los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad, imputará, de forma consistente con el enfoque seleccionado de acuerdo con el presente Apéndice [ver los párrafos A11 y A12, y A13 y A14]:

a) la baja en cuenta de cualquier partida surgida de aplicar el "método del corredor" que establecía la Resolución Técnica N° 23, en una partida de **resultados diferidos** acumulados: y

b) cualquier otro cambio, en resultados no asignados.

Combinaciones de negocios

A30. En los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad:

a) Aplicará los requerimientos establecidos en la sección "Combinaciones de negocios" [ver los párrafos 958 a 989] de forma prospectiva para contabilizar las combinaciones de negocios que ocurran a partir de la fecha de aplicación inicial.

b) No revisará el tratamiento de las combinaciones de negocios, previamente reconocidas, de conformidad con normas anteriores.

c) Dará de baja cualquier llave negativa que existiera a la fecha de aplicación inicial, que hubiera reconocido por haber empleado normas anteriores.

A31. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad revelará en las notas de los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica:

a) Las principales partidas que fueron afectadas por no revisar las combinaciones de negocios contabilizadas según normas anteriores.

b) De corresponder, que los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados en el período actual para contabilizar combinaciones de negocios, y que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos **estados contables**.

Instrumentos derivados y operaciones de cobertura

A32. En los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad:

a) aplicará los requerimientos de la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura" [ver los párrafos 990 a 1020] de forma prospectiva, a las nuevas relaciones de coberturas que designe; y

b) continuará aplicando las disposiciones de las normas anteriores para las relaciones de cobertura:

(i) existentes a la fecha de la aplicación inicial; y

(ii) que continuarán existiendo luego de la fecha referida en el punto anterior.

Activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones

A33. En los primeros **estados contables** preparados de acuerdo con esta Resolución Técnica, una entidad clasificará cualquier partida que deba reconocer como **activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones**:

a) en la fecha de inicio del año comparativo, cuando haya seleccionado enfoque retroactivo integral [ver los párrafos A11 y A12]; o

b) en la fecha de aplicación inicial, cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado [ver los párrafos A13 y A14].

A34. A efectos de medir cualquier partida clasificada como **activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones** a la fecha de la

clasificación según el párrafo A33, una entidad podrá utilizar el último importe computado de acuerdo con las normas anteriores como **costo atribuido**.

A35. Además de lo establecido por otras normas comprendidas en esta Resolución Técnica, una entidad revelará en las notas de sus primeros **estados contables** conforme a la Resolución Técnica N° 54:

a) Las partidas que fueron afectadas por cambios en criterios para medir los **activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones** dentro del alcance de la presente sección.

b) De corresponder, si los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y, en caso de que así fuere, que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos **estados contables**.

c) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

GLOSARIO

Término	Definición
Activación	A los fines de esta Resolución Técnica, representa el reconocimiento o incorporación adicional de costos en algún componente del **activo**
Actividad agropecuaria:	Producción de bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales; incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico. La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen **actividad agropecuaria**.
Activo	Es un recurso económico controlado por la entidad, como consecuencia de hechos ya ocurridos. Un recurso económico es un derecho que tiene la capacidad de generar beneficios económicos. Los beneficios económicos existen si el recurso tiene valor de uso o valor de cambio para la entidad.
Activos aptos para la activación de costos financieros	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. Estos activos comprenden, entre otros, bienes de cambio, bienes de uso, propiedades de inversión o activos intangibles.
Activos biológicos	Son plantas y animales vivientes utilizados en la **actividad agropecuaria** (por ejemplo, un árbol limonero). Excluye a los **activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones**
Activos biológicos en desarrollo:	Son **activos biológicos** que no completaron su proceso de desarrollo y no pueden ser considerados como “en producción, consumibles o terminados” (por ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo

	proceso biológico de crecimiento no concluyó, aunque se puedan obtener de los mismos bienes secundarios comercializables).
Activos biológicos producidos o terminados	Son **activos biológicos** que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentra en condiciones de ser vendidos, transformados en **productos agropecuarios** o utilizados en otros procesos productivos (plantines para su venta como tales, novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.). Ciertos activos pueden calificar como “activos biológicos en desarrollo” en una actividad y como “activos biológicos producidos o terminados” en otra, de acuerdo con la extensión del ciclo biológico. Por ejemplo, los plantines pueden estar destinados a la venta o ser utilizados en explotaciones de bosques.
Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones	Son **activos biológicos** que cumplen la definición de “plantas productoras”, “animales productores” o “animales reproductores”. a) **Animales productores**: son activos que: (i) Se utilizan, en forma predominante, para la obtención de sus frutos como productos pecuarios (lana, leche, etc.); (ii) se espera que su vida productiva dure más de un período; y (iii) cuya probabilidad de su venta como **activos biológicos** es remota, excepto por las ventas al final de su período reproductivo como animales de descarte. b) **Animales reproductores**: son activos que: (i) se utilizan, predominantemente, para la reproducción de su especie; (ii) se espera que su vida reproductiva dure más de un período; y **(iii)** cuya probabilidad de su venta como **activos biológicos** es remota, excepto por las ventas al final de su período reproductivo como animales de descarte.
Activo financiero	**Activo** representado por:

	a) efectivo; b) derecho a recibir efectivo u otro **activo** financiero de otra entidad; o c) instrumento de patrimonio de otra entidad.
Activos generales	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).
Activos identificables	Un **activo** es identificable si: a) es separable, es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un **contrato** relacionado, **activo** o **pasivo** identificable con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
Actividad generadora de efectivo	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.).
Aportes	Es la suma de: a) el capital suscripto (aportado o comprometido a aportar); y b) los aportes no capitalizados.
Componentes financieros implícitos	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.
Confiabilidad (credibilidad)	La información debe ser creíble para sus **usuarios**, de manera que estos la acepten para tomar sus decisiones.

	Una información confiable reúne los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad.
Contrato	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.
Costo	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.
Costo amortizado	Es la suma algebraica de: a) el importe de la medición inicial de un crédito, inversión o deuda más b) los componentes financieros devengados menos c) las cobranzas de créditos e inversiones o el pago de deudas. 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**). 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**.
Costo atribuido	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.
Costo corriente en el momento de la venta	**Costo de reposición**, **costo de reproducción y/o reconstrucción** de los bienes de cambio vendidos, en el momento de la venta.
Costo de adquisición	Es la suma de los costos necesarios para adquirir un **activo** o servicio.
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**.
Cotización sucedánea	Es el precio directamente observable que se recibiría por vender un **activo** (es decir, un precio de salida) o que se pagaría por transferir un **pasivo,** en un mercado con cotización pública que no reúne todas las condiciones de un **mercado activo.** Sólo puede utilizarse para la medición de activos o pasivos si lo admite

	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 originadas en compras de bienes y/o servicios cuando los plazos de financiación convenidos excedan a los habituales de mercado.
Diferencias de inventario	Es la técnica consistente en medir el costo de los bienes vendidos o servicios prestados mediante la siguiente fórmula: 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 no consideradas en los incisos anteriores, debiendo indicar, en el caso en que presente esta partida, los conceptos incluidos en ella; e) (menos) Medición de la existencia final.
Dirección	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.
Entidad del exterior	Entidad que: a) utiliza una **moneda extranjera** para la preparación de sus **estados contables**; y b) es controlada, controlada conjuntamente o asociada de la entidad emisora de los **estados contables**.
Empresa en marcha	Es aquella que está en funcionamiento y se espera continuará con sus actividades dentro del futuro previsible.
Entidad emisora de estados contables	Cualquier entidad que está obligada, o elige, presentar **estados contables**.
Estados contables	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.
Estados contables consolidados	Son los **estados contables** donde se presentan los activos, pasivos, componentes del **patrimonio neto**, ingresos, gastos, ganancias, pérdidas y flujos de efectivo de la controladora y sus controladas (identificadas como un grupo) como si fueran los de una sola entidad económica.
Estados contables individuales	Son los **estados contables** que elabora una entidad individual que no controla a ninguna otra
Estados contables separados	Son los **estados contables** elaborados por una entidad individual que es una entidad controladora. En tales **estados contables**, la entidad mide sus participaciones en entidades controladas, negocios conjuntos en los que tiene control conjunto o asociadas utilizando el método del **valor patrimonial proporcional**.
Evolución financiera	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: 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. Las variaciones del efectivo y sus equivalentes constituyen: a) entradas de efectivo y sus equivalentes; y b) salidas de efectivo y sus equivalentes.
Evolución patrimonial	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. El resultado del período se compone de los siguientes elementos: a) ingresos, gastos, ganancias y pérdidas; b) impuestos que gravan las ganancias finales. El resultado del período se denomina **ganancia** o superávit cuando aumenta el **patrimonio neto** y **pérdida** o déficit en el caso contrario. 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).
Fecha de adquisición (de otra entidad)	Fecha en la que una entidad obtiene control, participación en un negocio conjunto o influencia significativa sobre otra entidad.
Fecha de la medición	Es la fecha correspondiente al momento en el cual se mide un elemento sobre el cual se informa en los **estados contables**.
Fecha de los estados contables	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.
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 que, de acuerdo con esta Resolución Técnica u otras normas contables, no se reconocen en los resultados diferidos.
Gasto	**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.
Impracticable	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: 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.
Índice de precios FACPCE	Es el resultante de combinar los siguientes índices publicados por el INDEC: a) el índice de precios internos mayoristas (IPIM) hasta diciembre de 2016, según lo establecido por la Resolución (JG) 517/2016; y b) el índice de precios al consumidor (IPC) nacional, mes base: diciembre de 2016.
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 la extracción de petróleo o gas.
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 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.
Instrumento financiero	Es un **contrato** que genera un **activo financiero** para una entidad y un **pasivo financiero** o un instrumento de patrimonio para otra entidad.
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.
Método de la tasa efectiva	Es el método que se utiliza para el cálculo **del costo amortizado** de un activo financiero, o un pasivo financiero, y para la distribución y reconocimiento de los ingresos por intereses, o gastos por intereses, en el resultado del periodo a lo largo del periodo correspondiente.
Modelo de costeo completo	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. El costo unitario completo resulta de la suma de: a) los costos variables (directos e indirectos) del producto; y b) la porción asignable a cada unidad de los costos fijos (directos e indirectos). El cómputo de costos variables y fijos se efectúa en función del consumo o utilización normal de los factores de producción.
Moneda argentina	Es la moneda de curso legal en Argentina.

Moneda extranjera	Es cualquier moneda distinta de la **moneda argentina**.
Otras normas contables	Comprenden: 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	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. [Al respecto, ver las definiciones establecidas en párrafo 673 de esta Resolución Técnica].
Pasivo	Es una obligación de entregar activos o prestar servicios a terceros, como consecuencia de hechos ya ocurridos. Un **pasivo** puede incluir obligaciones: a) legales, que son las originadas en: (i) la legislación; (ii) contratos o acuerdos entre partes; o (iii) alguna otra causa legal; o b) voluntarias, que son los compromisos o responsabilidades asumidas por una entidad: (i) como consecuencia de un patrón de comportamiento, políticas empresariales de dominio público o declaraciones suficientemente concretas; y (ii) mediante los cuales crea en terceros expectativas de que va a cumplir dichos compromisos o responsabilidades.
Pasivo financiero	**Pasivo** representado por obligación de entregar efectivo u otro **activo financiero** a otra entidad.
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. Por su origen, el **patrimonio neto** puede desagregarse del siguiente modo (excepto en las entidades sin fines de lucro que no tengan **aportes**): **Patrimonio neto** = **Aportes** + Resultados acumulados Conceptualmente, podría determinarse del siguiente modo: **Patrimonio neto** = **Activo**- **Pasivo**
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 que, de acuerdo con esta Resolución Técnica u otras normas contables, no se reconocen en los resultados diferidos.
Pérdida(s) por desvalorización	Una **pérdida por desvalorización** de un **activo** surge cuando su medición contable resulta superior a su **valor recuperable**.
Período de medición	Plazo de doce meses contado desde la **fecha de adquisición** de la participación en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto societario. Durante este plazo la entidad adquirente puede ajustar los importes provisionales utilizados en el reconocimiento y la medición inicial.
Política(s) contable(s)	Principios específicos, bases, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus **estados contables**.
Precio convenido	Importe convenido por una entidad con sus clientes o proveedores, de acuerdo con las prácticas imperantes, para la operación de que se trate, en el respectivo sector, ramo de actividad o industria.
Probable	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.
Productos agropecuarios:	Son productos resultantes de la acción descripta en el punto “Obtención de productos agropecuarios” (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).
Requisitos de la información contenida en los estados contables	Los **requisitos de la información contenida en los estados contables** están definidos en la sección 3 de la Resolución Técnica N° 16. En dicha Resolución Técnica se establecen los siguientes requisitos: a) Atributos: (i). Pertinencia (atingencia). (ii). **Confiabilidad (credibilidad).** 1. Aproximación a la realidad. a. Esencialidad (sustancia sobre forma). b. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos). c. Integridad. 2. Verificabilidad. (iii). Sistematicidad. (iv). Comparabilidad. (v). Claridad. b) Restricciones que condicionan el cumplimiento de los requisitos: (i). Oportunidad. (ii). Equilibrio entre costos y beneficios. (iii). Impracticabilidad.
Resultados diferidos	Son resultados que, de acuerdo con lo exigido o permitido por esta u **otras normas contables**, 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.

Saldo por revaluación	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.
Significación	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
Situación patrimonial	Los elementos relacionados directamente con la **situación patrimonial** son los activos, los pasivos y el **patrimonio neto** a una fecha determinada.
Tasa efectiva	Es la tasa de descuento que iguala los siguientes importes: a) el valor descontado de los pagos o cobros de efectivo futuros estimados durante la vida esperada del activo financiero o pasivo financiero; y b) la medición contable del activo financiero (antes de computar, de corresponder, su desvalorización) o del pasivo financiero. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará para cada instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros similares): a) los flujos de efectivo esperados; y b) la vida esperada. Para estimar los flujos de efectivo esperados una entidad: a) tendrá en cuenta todos los términos contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, duración, opciones de compra y similares); b) incluirá todas las comisiones y puntos básicos de interés, pagados o recibidos por las partes del contrato, los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento; y c) no considerará las pérdidas por desvalorización. Se presume que la estimación de los flujos de efectivo y la vida esperada de un instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros similares) satisface el requisito de **confiabilidad (credibilidad).** Sin embargo, en aquellos casos excepcionales en que la estimación de los flujos de efectivo o

	la vida esperada de un instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros similares) no satisfaga el requisito de **confiabilidad (credibilidad)**, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros similares).
Temas de baja complejidad contable	Son aquellos implicados en la preparación de una **entidad emisora de estados contables** que presenta, generalmente, una o más de las siguientes características: 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	Son quienes, a una fecha determinada, se espera razonablemente que podrían tener interés en los **estados contables** de una entidad. Entre ellos se incluyen: a) Los **usuarios tipo.**

	b) Otros usuarios, distintos de los **usuarios tipos**, que exigen o solicitan que la entidad les presente sus **estados contables** por diversas razones. Por ejemplo: (i) los órganos de control societario; o (ii) los organismos de recaudación fiscal o previsional.
Usuarios tipo	Son **usuarios** tipo de los **estados contables**: a) En el caso de las entidades en general, sus inversores, prestamistas, y otros acreedores, tanto actuales como potenciales. Entre ellos, y sin constituir un listado exhaustivo, se encuentran los siguientes ejemplos: (i) Un inversor que no participa de la gestión. (ii) Un banco ante el cual se presentan los **estados contables** a efectos de obtener financiación. (iii) Un organismo gubernamental o una entidad privada que utiliza los **estados contables** para tomar decisiones de inversión, financiación o similares (por ejemplo, adjudicar una licitación o celebrar un **contrato** de prestación de bienes o servicios). b) En el caso de las entidades sin fines de lucro no gubernamentales, las personas o entidades que les proveen o les podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil). c) En el caso de las entidades gubernamentales, los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.
Valor corriente	Es una gama de valores basados en el mercado; entre ellos, los siguientes: a) **Costo de reposición**. b) **Costo de reproducción y/o reconstrucción**. c) **Valor neto de realización**. d) **Valor razonable**.

	e) Valor descontado en función una tasa de interés correspondiente al momento de la medición.
Valor de uso	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).
Valor neto de realización	En su determinación se considerarán: a) El **valor razonable** (que incluye los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí misma –por ejemplo, un reembolso de exportación–); y b) los costos ocasionados directamente por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).
Valor patrimonial proporcional	Según el método del **valor patrimonial proporcional**, en el reconocimiento inicial la participación en una subsidiaria (en los **estados contables** separados) en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la **fecha de adquisición**. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en los **resultados diferidos** de la participada. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en **resultados diferidos**.
Valor razonable	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**. El **valor razonable**: a) Debe referirse a un **activo** o **pasivo** concreto. Por ejemplo, corresponderá tener en cuenta (i) En el caso de los activos no financieros: su condición o estado de conservación, su localización y las restricciones para su venta.

	(ii) En el caso de los activos y pasivos financieros: su riesgos crediticios, cambiarios y similares. b) No debe contemplar los costos de transacción, porque no son inherentes al **activo** o **pasivo**, sino al intercambio.
Valor recuperable	Es el mayor importe entre el **valor neto de realización** y el **valor de uso** de un activo.