



Resolución Técnica N° 16

“Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales”

Texto ordenado por Resolución C.D. N° 93/2005 con las modificaciones introducidas por la FACPCE hasta el 1° de abril de 2005 y las posteriores modificaciones incorporadas a esta norma en las resoluciones técnicas FACPCE N° 27, 28 y 31 adoptadas por el CPCECABA.

Los conceptos contenidos en este Marco Conceptual constituyen el fundamento de las resoluciones técnicas sobre “Normas Contables Profesionales” sancionadas en la jurisdicción del CPCECABA a partir de la vigencia original de esta norma.

La RT N° 16, en su versión original, fue adoptada por el CPCECABA, mediante la resolución C.D. 238/01, para los estados contables correspondientes a ejercicios que se inicien a partir del 1° de julio de 2002, permitiendo su aplicación anticipada en los estados contables de ejercicios iniciados con anterioridad a dicha fecha.

Índice

Para facilitar la búsqueda dirija el cursor al índice y haga clic en el Capítulo/Sección de la norma que desea consultar. ()*

Resolución Técnica N° 16	1
1. Introducción	1
2. Objetivo de los estados contables	1
3. Requisitos de la información contenida en los estados contables.....	2
4. Elementos de los estados contables	7
5. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables.....	12
6. Modelo contable	13
7. Desviaciones aceptables y significación	14
Anexo - Diferencias con el marco conceptual del IASC.....	14

(*) Esta función podría no ser compatible con determinados lectores de PDF.

Resolución Técnica N° 16¹

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES DISTINTAS A LAS REFERIDAS EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

SEGUNDA PARTE

1. Introducción

Este documento establece un conjunto de conceptos fundamentales que deberán servir:

- a) a esta Federación, para definir el contenido de las futuras resoluciones técnicas sobre normas contables profesionales;
- b) a los emisores y auditores de estados contables, para resolver las situaciones que no estuvieren expresamente contempladas por las normas contables profesionales;
- c) a los analistas y otros usuarios para interpretar más adecuadamente las normas contables profesionales.

Los estados contables a los que se refiere este documento son los informes contables preparados para uso de terceros ajenos al ente que los emite.

Con los propósitos indicados, este documento incluye definiciones sobre las siguientes cuestiones:

Objetivo de los estados contables.

Requisitos de la información contenida en los estados contables.

Elementos de los estados contables.

Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables.

Modelo contable.

Desviaciones aceptables y significación.

En el caso que existiera alguna discrepancia entre las normas del marco conceptual contenido en esta resolución técnica y las normas contables profesionales contenidas en otras resoluciones técnicas, prevalecerán estas últimas.

2. Objetivo de los estados contables

El objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas.

La situación y evolución patrimonial de un ente interesa a diversas personas que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes. Entre ellas, puede citarse a:

¹ Modificada por RT N° 27 - RT N° 28 - RT N° 31.

- a) los inversores actuales y potenciales, interesados en el riesgo inherente a su inversión, en la probabilidad de que la empresa pague dividendos y en otros datos necesarios para tomar decisiones de comprar, retener o vender sus participaciones;
- b) los empleados, interesados en evaluar la estabilidad y rentabilidad de sus empleadores, así como su capacidad para afrontar sus obligaciones laborales y previsionales;
- c) los acreedores actuales y potenciales, interesados en evaluar si el ente podrá pagar sus obligaciones cuando ellas vengán;
- d) los clientes, especialmente cuando tienen algún tipo de dependencia comercial del ente, en cuyo caso tienen interés en evaluar su estabilidad y rentabilidad;
- e) el Estado, tanto en lo que se refiere a sus necesidades de información para determinar los tributos, para fines de política fiscal y social como para la preparación de estadísticas globales sobre el funcionamiento de la economía.

Siendo imposible que los estados contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios, en este marco conceptual se considerarán como usuarios tipo:

- a) cualquiera fuere el ente emisor, a sus inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales;
- b) adicionalmente:
 - 1) en los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil);
 - 2) en los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.

Sobre la base del criterio adoptado, se considera que la información a ser brindada en los estados contables debe referirse –como mínimo– a los siguientes aspectos del ente emisor:

- a) su situación patrimonial a la fecha de dichos estados;
- b) la evolución de su patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso;
- c) la evolución de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las actividades operativas, de inversión y financiación que hubieren tenido lugar;
- d) otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros flujos de fondos que los inversores y acreedores recibirán del ente por distintos conceptos (por ejemplo: dividendos, intereses).

Adicionalmente, los organismos gubernamentales y entes sin fines de lucro, en su caso, deberían suministrar información que les permita demostrar que sus recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo con los presupuestos aprobados.

En cualquier caso, los emisores de los estados contables deberían incluir explicaciones e interpretaciones que ayuden a la mejor comprensión de la información que éstos incluyen.

3. Requisitos de la información contenida en los estados contables

Para cumplir con su finalidad, la información contenida en los estados contables debe reunir los requisitos enunciados en el presente capítulo, los que deben ser considerados en su conjunto y buscando un equilibrio entre ellos, mediante la aplicación del criterio profesional.

Este capítulo contiene:

a) una descripción sintética de los siguientes atributos, que la información contenida en los estados contables debería reunir para ser útil a sus usuarios:

Pertinencia (atingencia)
Confiabilidad (credibilidad)
- Aproximación a la realidad
- Esencialidad (sustancia sobre forma)
- Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)
- Integridad
- Verificabilidad
Sistematicidad
Comparabilidad
Claridad (comprensibilidad)

b) consideraciones sobre las restricciones que condicionan el logro de las cualidades recién indicadas:

Oportunidad
Equilibrio entre costos y beneficios
Impracticabilidad

3.1. Atributos

3.1.1. Pertinencia (atingencia)

La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios tipo referidos en el capítulo 2 (Objetivo de los estados contables). En general, esto ocurre con la información que:

- a) permite a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente (tiene un valor confirmatorio) o bien;
- b) ayuda a los usuarios a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias futuras de los hechos pasados o presentes (tiene un valor predictivo).

Son ejemplos de informaciones pertinentes las enunciadas en el capítulo 2 (Objetivo de los estados contables).

3.1.2. Confiabilidad (credibilidad)

La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que estos la acepten para tomar sus decisiones.

Para que la información sea confiable, debe reunir los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad.

3.1.2.1. Aproximación a la realidad

Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

Aunque la búsqueda de aproximación a la realidad es imperativa, es normal que la información contable sea inexacta. Esto se debe a que:

- a) la identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades;
- b) un número importante de acontecimientos y circunstancias (como la cobrabilidad de los créditos, la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos por garantías posventa) involucran incertidumbres sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:
 - 1) el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;
 - 2) las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

Al practicar las estimaciones recién referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos, ganancias o ingresos se midan en exceso, o que los pasivos, pérdidas o gastos se midan en defecto, pero tampoco lo es la aplicación de criterios contables que conduzcan a la medición en defecto de activos, ganancias o ingresos o a la medición en exceso de pasivos o gastos.

Para que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de esencialidad, neutralidad e integridad.

3.1.2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma)

Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica.

Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes.

3.1.2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

Para que la información contable se aproxime a la realidad, no debe estar sesgada, deformada para favorecer al ente emisor o para influir la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular. Los estados contables no son neutrales si, a través de la selección o presentación de información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado.

Para que los estados contables sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad. Se considera que una medición de un fenómeno es objetiva cuando varios observadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables, arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí.

El objetivo de lograr mediciones contables objetivas, no ha podido ser alcanzado en relación con ciertos hechos. En consecuencia, los estados contables no brindan informaciones cuantitativas sobre algunos activos y pasivos, como por ejemplo:

- a) ciertos intangibles (inseparables del negocio) que algunas empresas generan (como el valor llave y sus componentes);
- b) las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos y altamente probables, cuando su importe se desconoce y no existen bases confiables para su determinación.

3.1.2.1.3. Integridad

La información contenida en los estados contables debe ser completa.

La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable.

3.1.2.2. Verificabilidad

Para que la información contable sea confiable, su representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.

3.1.3. Sistemática

La información contable suministrada debe estar orgánicamente ordenada, con base en las reglas contenidas en las normas contables profesionales.

3.1.4. Comparabilidad

La información contenida en los estados contables de un ente debe ser susceptible de comparación con otras informaciones:

- a) del mismo ente a la misma fecha o período;
- b) del mismo ente a otras fechas o períodos;
- c) de otros entes.

Para que los datos informados por un ente en un juego de estados contables sean comparables entre sí se requiere:

- a) que todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida, en los términos de la sección 6.1 (unidad de medida);
- b) que los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes (por ejemplo: que el criterio de medición contable de las existencias de bienes para la venta se utilice también para determinar el costo de las mercaderías vendidas);
- c) que, cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o período, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases.

La máxima comparabilidad entre los datos contenidos en sucesivos juegos de estados contables del mismo emisor se lograría si:

- a) se mantuviese la utilización de las mismas reglas (uniformidad o consecuencia);

- b) los períodos comparados fuesen de igual duración;
- c) dichos períodos no estuvieran afectados por las consecuencias de operaciones estacionales; y
- d) no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación de nuevos negocios, la discontinuación de una actividad o una línea de producción o la ocurrencia de un siniestro que haya afectado las operaciones.

Sin embargo, las tres últimas condiciones podrían no alcanzarse por razones fácticas y la primera debe dejarse de lado cuando se ponen en vigencia nuevas normas contables profesionales. En todos estos casos, los estados contables deberían contener información que atenúe los defectos de comparabilidad referidos.

Al comparar estados contables de diversos entes se debe prestar atención a las normas contables aplicadas por cada uno de ellos, ya que la comparabilidad se vería dificultada si ellas difiriesen.

3.1.5. Claridad (comprensibilidad)

La información debe prepararse utilizando un lenguaje preciso, que evite las ambigüedades, y que sea inteligible y fácil de comprender por los usuarios que estén dispuestos a estudiarla diligentemente y que tengan un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de la terminología propia de los estados contables.

Los estados contables no deben excluir información pertinente a las necesidades de sus usuarios tipo por el mero hecho de que su complejidad la haga de difícil comprensión para alguno o algunos de ellos.

3.2. Restricciones que condicionan el logro de los requisitos

3.2.1. Oportunidad

La información debe suministrarse en tiempo conveniente para los usuarios, de modo tal que tenga la posibilidad de influir en la toma de decisiones. Un retraso indebido en la presentación de la información puede hacerle perder su pertinencia.

Es necesario balancear los beneficios relativos de la presentación oportuna y de la confiabilidad de la información contable. Hay casos en que, para que no pierda su utilidad, la información sobre una transacción o hecho debe ser presentada antes de que todos los aspectos relacionados sean conocidos, lo que deteriora su confiabilidad. Si, en el mismo caso, la presentación se demorase hasta que todos esos aspectos se conociesen, la información suministrada sería altamente confiable, pero de poca utilidad para los usuarios que hubiesen tenido que tomar decisiones en el intervalo.

Para la búsqueda del equilibrio entre relevancia y confiabilidad, debería considerarse cómo se satisfacen mejor las necesidades de toma de decisiones económicas por parte de los usuarios tipo.

3.2.2. Equilibrio entre costos y beneficios

Desde un punto de vista social, los beneficios derivados de la disponibilidad de información deberían exceder a los costos de proporcionarla.

La aplicación concreta de una prueba de costo-beneficio a cada caso particular no es sencilla porque los costos de preparar estados contables no recaen sobre los usuarios tipo definidos en este marco (excepto los propietarios del ente).

Las normas contables profesionales no podrán dejar de aplicarse por razones de costo, pero estas podrán ser consideradas cuando dichas normas acepten que, por dicha razón, se apliquen determinados procedimientos alternativos. En tales casos, son los emisores de los estados contables quienes deben demostrar que dichas razones de costo efectivamente existen.

3.2.3. Impracticabilidad

La aplicación de una norma o criterio contable será impracticable cuando el ente no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Sobre el criterio de impracticabilidad se proporcionarán exenciones específicas en las Resoluciones Técnicas e Interpretaciones al aplicar requerimientos particulares.

4. Elementos de los estados contables

Este capítulo se refiere, en forma sintética, a los elementos que la contabilidad debe considerar para poder brindar información sobre estos aspectos de los entes emisores de estados contables:

- a) su situación patrimonial a la fecha de dichos estados;
- b) la evolución de su patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso;
- c) la evolución de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los resultados de las actividades de inversión y financiación que hubieren tenido lugar.

Un elemento puede incluir a otros de menor nivel. Por ejemplo, el activo incluye al conjunto de las cuentas a cobrar y éste a cada una de ellas.

Las definiciones presentadas en este capítulo no se refieren a las condiciones que deben cumplirse para que los elementos caracterizados sean reconocidos en los estados contables. Esta cuestión se trata en el capítulo 5 (Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables).

Por otra parte, los estados contables deben incluir la información sobre los elementos descriptos que sea necesaria para una adecuada interpretación de los mismos.

4.1 Situación patrimonial

Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son:

- a) los activos;
- b) los pasivos;
- c) el patrimonio neto;
- d) las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas, en el caso de estados contables consolidados.

4.1.1. Activos

Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).

Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) distribuirlo a los propietarios del ente.

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:

- a) su conversión directa en efectivo;
- b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;
- c) su canje por otro activo;
- d) su utilización para la cancelación de una obligación;
- e) su distribución a los propietarios.

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.

4.1.2. Pasivos

Un ente tiene un pasivo cuando:

- a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra;
- b) la cancelación de la obligación:
 - 1) es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable;
 - 2) deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor.

Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente. Se considera que un ente ha asumido voluntariamente una obligación cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros,

creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.

La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización.

La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí, al nacimiento de un pasivo.

Generalmente, la cancelación total o parcial de un pasivo se produce mediante:

- a) la entrega de efectivo u otro activo;
- b) la prestación de un servicio;
- c) el reemplazo de la obligación por otro pasivo;
- d) la conversión de la deuda en capital.

Un pasivo puede también quedar cancelado debido a la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

En ciertos casos, los propietarios del ente pueden revestir también la calidad de acreedores. Así ocurre cuando:

- a) le han vendido bienes o servicios al ente;
- b) le han hecho un préstamo; o
- c) tienen derecho a recibir el producido de una distribución de ganancias que ya ha sido declarada.

4.1.3. El patrimonio neto y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas

El patrimonio neto de un ente resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados.

En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, es:

Patrimonio neto = Activo - Pasivo

Cuando se presenta información consolidada de una sociedad controlante y sus sociedades controladas, y parte del capital de estas está en manos de otros accionistas, las participaciones de estos sobre el patrimonio de dichas subsidiarias:

- a) no integran el pasivo del grupo económico en tanto éste no haya asumido la obligación de entregar recursos o prestar servicios a los accionistas no controlantes (por ejemplo, con motivo de la aprobación de dividendos o de la disolución de la controlada);
- b) no forman parte del patrimonio de la controlante porque no representan derechos de los accionistas de ésta.

En tales casos, es:

Patrimonio neto = Activo - Pasivo - Participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas

Por su origen, el patrimonio puede desagregarse así:

Patrimonio neto = Aportes + Resultados acumulados Excepción: puede haber entes sin fines de lucro que no tengan aportes.

En este documento se considera aportes al conjunto de los aportes de los propietarios, incluyendo tanto al capital suscrito (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados. Los anticipos para futuras suscripciones de acciones sólo constituyen aportes no capitalizados cuando tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente integrados.

Esto implica la adopción del criterio de que el capital a mantener es el financiero y no el que define un determinado nivel de actividad (habitualmente denominado capital físico).

4.2. Evolución patrimonial

A lo largo de un período, la cuantía del patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de:

- a) transacciones con los propietarios (o sus equivalentes, en los entes sin fines de lucro);
- b) el resultado de un período, que es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con los propietarios y que resulta de la interacción de:
 - 1) flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas;
 - 2) los impuestos que gravan las ganancias finales;
 - 3) en los grupos económicos, la participación de los accionistas no controlantes (si los hubiere) sobre los resultados de las entidades controladas.

El resultado del período se denomina ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio y pérdida o déficit en el caso contrario.

Algunas operaciones no alteran la cuantía del patrimonio neto (variaciones patrimoniales cualitativas).

4.2.1. Transacciones con los propietarios o sus equivalentes

Las transacciones con los propietarios o sus equivalentes incluyen los aportes y los retiros que ellos efectúan en su carácter de tales.

Comprometer un aporte de capital a un ente conlleva la obligación de entregarle recursos (efectivo u otros bienes), de prestarle servicios, de hacerse cargo de algunas de sus deudas o de condonarle un crédito previamente acordado.

Los retiros implican la obligación del ente de entregar recursos a los propietarios, de prestarles servicios, de asumir una obligación por su cuenta o de condonarles un crédito previamente acordado.

Las transacciones en las que un propietario no actúa en carácter de tal no implican aportes o retiros. Por ejemplo: si un accionista se compromete a entregar mercaderías que luego cobrará, no hay un aporte de capital sino una transacción comercial.

4.2.2. Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas

Son ingresos los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.

Los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y servicios, pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.

Son gastos las disminuciones del patrimonio neto relacionadas con los ingresos.

Son ganancias los aumentos del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias o accesorias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de ingresos o de aportes de los propietarios.

Son pérdidas las disminuciones del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias o accesorias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de gastos o de distribuciones a los propietarios.

Mientras que los ingresos tienen gastos:

- a) las ganancias no los tienen (pero pueden tener impuestos que las graven);
- b) las pérdidas no están acompañadas por ingresos (pero pueden reducir las obligaciones impositivas).

4.2.3. Impuestos sobre las ganancias

Estos impuestos afectan resultados netos, de modo que dependen de los flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.

4.2.4. Participaciones de accionistas no controlantes en los resultados de las empresas controladas

Estas participaciones, correspondientes a los estados consolidados, dependen de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de las empresas controladas y de los impuestos que graven sus resultados.

4.2.5. Variaciones patrimoniales puramente cualitativas

Algunas operaciones no alteran la cuantía del patrimonio. Entre ellas pueden citarse:

- a) el canje de un activo por otro de valor equivalente;
- b) la sustitución de un pasivo por otro equivalente;
- c) la incorporación de un activo asumiendo un pasivo equivalente;
- d) la cancelación de un pasivo entregando un activo de valor equivalente;
- e) las transacciones con accionistas no controlantes de entidades controladas que actúen como tales, efectuadas a través de dichas entidades (por ejemplo: la declaración de un dividendo);

- f) ciertos cambios en la representación formal del patrimonio, como los ocasionados por:
- 1) emisiones de acciones (o cuotas) para que el capital (ya integrado) quede representado por un mayor número de ellas;
 - 2) capitalizaciones de ganancias, ajustes de capital o aportes no capitalizados;
 - 3) absorciones de pérdidas mediante reducciones del capital;
 - 4) reservas de ganancias por razones legales o contractuales o por mera voluntad de los propietarios;
 - 5) desafectaciones de reservas de ganancias.

4.3. Evolución financiera

4.3.1. Recursos financieros

Según se expuso en el capítulo 2 (Objetivo de los estados contables), los estados contables deben informar sobre la evolución financiera del ente. Para hacerlo, es necesario seleccionar algún concepto de recursos financieros que pueda ser empleado como base para la preparación de esa información.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que:

- a) según lo expuesto en el capítulo 2, uno de los objetivos de los estados contables es permitir que los usuarios evalúen la capacidad del ente emisor para pagar sus deudas y, en su caso, distribuir ganancias;
- b) la mayoría de los pagos de deudas y distribuciones de ganancias se hacen en efectivo;
- c) las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo y que están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor también pueden considerarse recursos financieros.

En consecuencia, 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 que están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor.

4.3.2. Orígenes y aplicaciones

Las variaciones del efectivo y sus equivalentes constituyen orígenes cuando incrementan su importe y aplicaciones en el caso contrario.

5. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables

En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en el capítulo 4 (Elementos de los estados contables) y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad descrito en la sección 3.1.2 (Confiabilidad [credibilidad]).

El reconocimiento contable de un elemento debe efectuarse cuando se cumplan todas las condiciones indicadas.

Los activos y pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas serán excluidos de los estados contables.

El hecho de que un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en los estados contables.

La asignación periódica de mediciones contables a los elementos reconocidos se basa en los atributos que se enuncian en el capítulo 6 (Modelo contable).

6. Modelo contable

El modelo contable utilizado para la preparación de los estados contables está determinado por los criterios que se resuelva emplear en lo que se refiere a:

- a) la unidad de medida;
- b) los criterios de medición contable;
- c) el capital a mantener (para que exista ganancia).

6.1. Unidad de medida

Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. En un contexto de estabilidad monetaria, como moneda homogénea se utilizará la moneda nominal.

6.2. Criterios de medición

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables, podrían basarse en los siguientes atributos:

- a) de los activos:
 - 1) su costo histórico;
 - 2) su costo de reposición;
 - 3) su valor neto de realización;
 - 4) su valor razonable;
 - 5) el importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual);
 - 6) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio;
- b) de los pasivos:
 - 1) su importe original;
 - 2) su costo de cancelación;
 - 3) el importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar (valor actual);
 - 4) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de pasivos.

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable enunciados en la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) y teniendo en cuenta:

- a) el destino más probable de los activos; y
- b) la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

6.3. Capital a mantener

De acuerdo con lo indicado en la sección 4.1.3 (El patrimonio neto y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas), se considera capital a mantener al financiero (el invertido en moneda).

7. Desviaciones aceptables y significación

Son admisibles las desviaciones a lo prescripto por las normas contables profesionales que no afecten significativamente a la información contenida en los estados contables.

Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podría tomar alguno de sus usuarios. Esto significa que sólo se admiten las desviaciones que no induzcan a los usuarios de los estados contables a tomar decisiones distintas a las que probablemente tomarían si la información contable hubiera sido preparada aplicando estrictamente las normas contables profesionales.

Los problemas que habitualmente deben evaluarse a la luz del concepto de significación son:

- a) la omisión injustificada de elementos de los estados contables o de otras informaciones requeridas por las normas contables profesionales;
- b) la aplicación de criterios de medición contable distintos a los requeridos por las normas contables profesionales;
- c) la comisión de errores en la aplicación de los criterios previstos por las normas contables profesionales.

ANEXO - DIFERENCIAS CON EL MARCO CONCEPTUAL DEL IASC

El marco conceptual contenido en esta resolución técnica difiere del Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements del International Accounting Standards Committee (IASC) en los aspectos incluidos en los siguientes capítulos:

2. Objetivo de los estados contables

La enunciación de necesidades de los usuarios que se presenta en este documento es más amplia que la que aparece en el marco del IASC porque se considera a los estados contables emitidos por organizaciones sin fines de lucro.

3. Requisitos de la información contenida en los estados contables

Respecto de la lista de cualidades de la información enunciada en el marco del IASC:

- a) se han agregado verificabilidad y sistematicidad;
- b) no se incluyen prudencia y significación.

Los agregados se justifican con los conceptos presentados en las secciones 3.1.2.2 (Verificabilidad) y 3.1.3 (Sistematicidad).

La prudencia no es ni podría ser una cualidad de la información contable, ya que no hay estados contables prudentes o imprudentes. En el marco adoptado, la prudencia, como actitud que deben observar los preparadores de informes contables, se considera en la sección 3.1.2.1 (Aproximación a la realidad).

La significación no es una cualidad que deba satisfacer la información contable, pues no hay razones para impedir que los estados contables muestren partidas no significativas. La exclusión de elementos no significativos no es un requisito sino una dispensa y lo mismo sucede con las desviaciones sin importancia en la aplicación de las normas contables establecidas. En el marco adoptado:

- a) la exigencia de que no se omitan elementos informativos importantes está contemplada en la sección 3.1.2.1.3 (Integridad);
- b) la cuestión de la significación se trata en la sección 7 (Desviaciones aceptables y significación).

Otras diferencias:

- a) se ha preferido la expresión aproximación a la realidad a otras que transmiten la idea de que la contabilidad brinda mediciones exactas, como true and fair view (frecuentemente traducida como imagen fiel);
- b) al definir el requisito de claridad, se ha considerado que los estados contables deben ser susceptibles de comprensión por los usuarios que tengan un conocimiento razonable de la terminología de dichos documentos más que de la contabilidad en sí misma.

4. Elementos de los estados contables

Respecto de la lista de elementos de los estados contables que aparece en el marco del IASC, la contenida presenta estas diferencias:

- a) elementos que figuran en el marco adoptado pero no en el del IASC:
 - 1) las participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas;
 - 2) las ganancias;
 - 3) las pérdidas;
 - 4) las participaciones de accionistas no controlantes en los resultados de entidades controladas;
 - 5) los impuestos sobre las ganancias;
 - 6) el concepto de recursos financieros a emplear para demostrar la evolución de la situación financiera.
- b) elemento que figura en el marco del IASC pero no en el adoptado: ajuste de mantenimiento del capital.

Por otra parte, este documento define que el capital a mantener (para definir cuando existe ganancia) es el financiero. El marco del IASC no toma ninguna posición sobre el tema.

Estas diferencias se fundamentan en los renglones siguientes. Las participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas no encuadran en las caracterizaciones de pasivo y de patrimonio presentadas tanto en este marco como en el del IASC. Esta circunstancia ha sido reconocida en la definición de patrimonio que se presenta en la sección 4.1.3 (El patrimonio y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas).

En el marco del IASC, las ganancias y las pérdidas se incluyen –respectivamente– dentro de los ingresos y los gastos. Sin embargo, de sus definiciones surge que las ganancias tienen características que los distinguen de los ingresos y las pérdidas se diferencian de los gastos.

Las participaciones de los accionistas no controlantes en los resultados de entidades controladas y los impuestos sobre las ganancias tienen características peculiares que impiden su encuadre como ingresos o gastos, que son los únicos componentes del resultado del período que en el marco del IASC se caracterizan como elementos de los estados contables.

La definición del concepto de recursos financieros que deba emplearse es necesaria porque incide sobre la medición de los orígenes y aplicaciones que deberían informarse en los estados contables. El IASC fundamenta la falta de identificación de elementos específicos del estado de cambios en la situación financiera en el hecho de que éste refleja elementos del estado de resultados y cambios en los elementos del balance, pero:

- a) las mediciones de los elementos del estado de resultados y de los cambios en activos y pasivos se basan en el concepto de devengamiento (atribuir a cada período contable lo que le corresponde) mientras que su impacto sobre la situación financiera está dado por su efecto sobre los recursos financieros que se tomen como base;
- b) es inconsistente que en la lista de elementos de los estados contables:
 - 1) se excluyan los que son propios del estado de cambios en la situación financiera con base en el argumento de que reflejan cambios en los elementos del balance;
 - 2) se incluyan los ingresos y los gastos, que también conllevan variaciones de activos o pasivos.

Entre los elementos de los estados contables, el marco del IASC incluye a los ajustes de mantenimiento de capital basado en que “el revalúo de activos y pasivos da lugar a incrementos o disminuciones del patrimonio...y ...bajo ciertos conceptos de mantenimiento de capital no se los incluye en el estado de resultados”.

Dicho criterio no es compatible con la aplicación del concepto de capital a mantener financiero. Por otra parte, el diferimiento de determinados resultados de tenencia de bienes no implica, necesariamente, la aplicación del concepto de mantenimiento del capital físico (por ejemplo, cuando parte de los activos no integraban el capital original).

6. Modelo Contable

Según su párrafo 110, el marco del IASC no prescribe ningún modelo en particular. Este documento, en cambio, contiene definiciones sobre los aspectos esenciales del modelo contable (unidad de medida, criterios de medición y capital a mantener), que se desarrollan en la resolución técnica 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general).
