



Resolución Técnica N° 17

“Normas Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general”

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, 30, 31, 39, 42 y 46 adoptadas por el CPCECABA.

La RT N° 17, en su versión original, fue adoptada por el CPCECABA, mediante la resolución C.D. 243/01, 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.

Desde la vigencia de esta Resolución quedaron sin efecto las normas contenidas en las resoluciones C. N° 169/92, N° 145/96 y N° 13/97 del CPCECF, las que oportunamente aprobaron las resoluciones técnicas N° 10, 12 y 13 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

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° 17	1
1. ALCANCE.....	1
2. NORMAS GENERALES	1
3. UNIDAD DE MEDIDA	3
4. MEDICIÓN CONTABLE GENERAL	4
5. MEDICIÓN CONTABLE EN PARTICULAR	22
6. CAPITAL A MANTENER.....	44
7. CONTENIDO Y FORMA DE LOS ESTADOS CONTABLES	44
8. NORMAS DE TRANSICIÓN	44
9. CUESTIONES NO PREVISTAS.....	47

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

Resolución Técnica N° 17¹

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: DESARROLLO DE CUESTIONES DE APLICACIÓN GENERAL²

SEGUNDA PARTE

1. ALCANCE

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica o en otras a las que este pronunciamiento remite se aplican a la preparación de estados contables (informes contables preparados para su difusión externa), cualesquiera fuera el ente emisor y los períodos por ellos cubiertos, excepto por:

- a) aquellos casos en que expresamente se indique lo contrario; o
- b) entes que no cumplen con la condición de “empresa en marcha”. Estas normas han sido diseñadas, básicamente, para entes que preparan sus estados contables sobre la base de una “empresa en marcha” (empresa que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible). En el caso de estados contables que no se preparen sobre dicha base, tal hecho debe ser objeto de exposición específica, aclarando los criterios utilizados para la preparación de los estados y las razones por las que el ente no puede ser considerado como una empresa en marcha.

2. NORMAS GENERALES

2.1. Reconocimiento

En los estados contables deben reconocerse los elementos que:

- a) cumplan con las definiciones presentadas en la sección 4 (Elementos de los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales);
- y
- b) tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad descrito en la sección 3.1.2 (Confiabilidad, credibilidad) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales).

El reconocimiento contable se efectuará tan pronto como se cumplan las condiciones indicadas.

2.2. Devengamiento

Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados.

¹ Modificada por RT N° 27 – RT N° 30 - RT N° 31 – RT N° 39 – RT N° 42 – RT N° 46.

² Las presentes normas son aplicables a todos los estados contables para ser presentados a terceros, excepto los que emitan aquellos entes que, en forma obligatoria u opcional, apliquen las Normas de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 26 (Normas contables profesionales: Adopción de las NIIF del IASB).

2.3. Reclasificaciones de activos o pasivos

Cuando un activo o un pasivo:

- a) deje de pertenecer a una categoría para cuya medición contable deban emplearse importes históricos (por ejemplo, costos o costos menos depreciaciones); y
- b) comience a pertenecer a una categoría para cuya medición contable deban emplearse valores corrientes o costos de cancelación, la diferencia entre las mediciones contables nueva y anterior (calculada a la fecha de la reclasificación) se imputará al resultado del ejercicio.

Cuando un activo o un pasivo:

- a) deje de pertenecer a una categoría para cuya medición contable deban emplearse valores corrientes o costos de cancelación; y
- b) comience a pertenecer a una categoría para cuya medición contable deban emplearse importes históricos, la medición contable a la fecha de la reclasificación pasará a considerarse como una medición original a los fines de aplicar las normas contables correspondientes a la nueva categoría.

Cuando en la medición contable de las participaciones permanentes en otros entes:

- a) deje de utilizarse un criterio de medición; y
- b) comience a utilizarse otro criterio de medición, se aplicará lo establecido en la sección 1 (Medición contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa) de la Resolución Técnica N° 21 (Valor patrimonial proporcionada - Consolidación de estados contables - Información a exponer sobre partes relacionadas)

2.4. Baja de activos o pasivos

Cuando un activo o un pasivo deje de cumplir las condiciones enunciadas en la sección 2.1 (Reconocimiento) se lo dará de baja, reconociéndose simultáneamente los nuevos activos o pasivos que correspondiere e imputándose al resultado del correspondiente período la diferencia entre las mediciones contables netas de:

- a) los nuevos activos o pasivos;
- b) los activos o pasivos dados de baja.

2.5. Significación

Se aceptarán desviaciones a las normas contenidas en esta resolución técnica en tanto no distorsionen significativamente la información contenida en los estados contables tomados en su conjunto.

Cuando los estados contables correspondan a períodos intermedios, la evaluación de la significación:

- a) se hará con referencia a la incidencia en el período que abarcan y no a la que podrían tener sobre los estados contables del correspondiente ejercicio completo;
- b) deberá dar consideración al hecho de que las mediciones contables presentadas en los estados contables intermedios pueden basarse en estimaciones, en mayor medida que las mediciones contables presentadas en los estados contables de ejercicio.

2.6. Integridad en la aplicación de normas optativas

En caso de aplicarse una norma contable optativa, debe hacerse consistentemente y dando cumplimiento a todos los requerimientos establecidos en ella.

2.7. Consistencia en la aplicación de criterios alternativos

Cuando esta norma permita la aplicación de criterios alternativos, el que se seleccione deberá ser aplicado consistentemente a todas las partidas de similar naturaleza.

El cambio entre dos criterios alternativos sólo podrá efectuarse cuando:

- a) de ello resulte un mejor cumplimiento de la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16; y
- b) se dé cumplimiento a lo establecido en la sección 4.10 (Modificación a resultados de ejercicios anteriores) de esta Resolución Técnica.

3. UNIDAD DE MEDIDA

3.1. Expresión en moneda homogénea

En un contexto de estabilidad monetaria, se utilizará como moneda homogénea a la moneda nominal.

En un contexto de inflación, los estados contables deben expresarse en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. A este efecto deben aplicarse las normas contenidas en la Resolución Técnica N° 6 (Estados contables en moneda homogénea).

Un contexto de inflación que amerita ajustar los estados contables para que los mismos queden expresados en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden, viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se evaluarán, entre otras, las siguientes:

- a) la tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el índice de precios internos al por mayor, del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, alcanza o sobrepasa el 100%;
- b) 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; y
- e) la población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable.

La expresión de los estados contables en moneda homogénea cumple la exigencia legal de confeccionarlos en moneda constante.

3.2. Mediciones en moneda extranjera

Las mediciones contables de las compras, ventas, pagos, cobros, otras transacciones y saldos originalmente expresadas en moneda extranjera se convertirán a moneda argentina de modo que resulte un valor representativo de la suma cobrada, a cobrar, pagada o a pagar en moneda argentina. A este

efecto se utilizarán tipos de cambio:

- a) de las fechas de las transacciones, en el caso de éstas;
- b) de la fecha de los estados contables, en el caso de los saldos patrimoniales a los que corresponda medir primero en moneda extranjera, y luego convertir a moneda argentina, de acuerdo con la sección 5 (Medición contable en particular).

Las diferencias de cambio puestas en evidencia por las conversiones de mediciones en monedas extranjeras se tratarán, en las medidas correspondientes, como ingresos financieros o costos financieros, salvo cuando correspondiere aplicar el penúltimo párrafo de la sección 1.3 (Conversión de estados contables de entidades no integradas) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

3.3. Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial o del de consolidación proporcional

Se aplicarán las normas de la sección 1 (Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial proporcional o del de consolidación proporcional) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

4. MEDICIÓN CONTABLE GENERAL

4.1. Criterios generales

Para la medición contable de activos y pasivos y de los resultados relacionados se aplicarán los siguientes criterios generales con sujeción, en el caso de los activos, a la consideración de los límites establecidos en la sección 4.4 (Comparaciones con valores recuperables):

- a) efectivo: a su valor nominal;
- b) colocaciones de fondos y cuentas a cobrar en moneda:
 - 1) cuando exista la intención y factibilidad de su negociación, cesión o transferencia: a su valor neto de realización;
 - 2) en los restantes casos, se considerarán:
 - a) la medición original del activo;
 - b) la porción devengada de cualquier diferencia entre ella y la suma de los importes a cobrar a sus vencimientos, calculada exponencialmente con la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición inicial sobre la base de ésta y de las condiciones oportunamente pactadas;
 - c) las cobranzas efectuadas.
- Esta medición podrá obtenerse mediante el cálculo del valor descontado de los flujos de fondos que originará el activo, utilizando la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición inicial;
- c) cuentas a cobrar en especie: de acuerdo con los criterios establecidos para los activos que se espera recibir;
- d) participaciones permanentes en entes sobre los que se tenga control, control conjunto o influencia significativa: considerando la medición de sus patrimonios (determinada con base en la aplicación de los otros criterios enunciados en esta resolución técnica) y los porcentajes de participación sobre ellos;
- e) bienes destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta: a su valor corriente;
- f) bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a activos

biológicos: a su costo histórico (en su caso, menos depreciaciones). Los activos biológicos deben valuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica N° 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria). Los bienes de uso, alternativamente con base en el modelo de revaluación;

g) pasivos a cancelar en moneda:

1) cuando exista la intención y factibilidad de su pago anticipado: a su costo corriente de cancelación;

2) en los restantes casos, se considerará:

a) la medición original del pasivo;

b) la porción devengada de cualquier diferencia entre ella y la suma de los importes a pagar a sus vencimientos, calculada exponencialmente con la tasa determinada al momento de la medición inicial sobre la base de ésta y de las condiciones oportunamente pactadas;

c) los pagos efectuados.

Esta medición podrá obtenerse mediante el cálculo del valor descontado de los flujos de fondos que originará el pasivo, utilizando la tasa determinada al momento de la medición inicial;

h) pasivos a cancelar en especie:

1) cuando deban entregarse bienes que se encuentran en existencia o puedan ser adquiridos: al costo de cancelación de la obligación;

2) cuando deban entregarse bienes que deban ser producidos o prestar servicios, se tomará el importe que fuere mayor entre las sumas recibidas del acreedor y el costo de cancelación de la obligación;

i) Activos y pasivos que son ítems o partidas cubiertas o instrumentos de cobertura: en los términos de la sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

En los casos de activos y pasivos en moneda extranjera, los criterios primarios indicados se aplicarán utilizando dicha moneda y los importes así obtenidos se convertirán a moneda argentina considerando los tipos de cambio vigentes a la fecha de la medición. Del mismo modo se procederá con los depósitos, créditos y deudas cancelables en el equivalente en moneda argentina de un importe en moneda extranjera.

La aplicación de los criterios expuestos implica, entre otras tareas:

a) la verificación de que los elementos incluidos en los estados contables siguen cumpliendo con las definiciones presentadas en la sección 4 (Elementos de los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales);

b) la aplicación del concepto de devengamiento según la sección 2.2 (Devengamiento);

c) la evaluación de la continuidad del ente y de sus segmentos, para establecer sus posibles efectos en la aplicación del límite del valor recuperable a la medición contable de los activos.

Los criterios de medición utilizados para los activos y pasivos deben coincidir con los utilizados para las mediciones de:

a) las transacciones con los propietarios y con los accionistas no controlantes de sociedades controladas;

b) los ingresos, los gastos, las ganancias y las pérdidas;

c) los impuestos sobre las ganancias;

d) los importes que en concepto de efectivo o sus equivalentes se muestren en el estado que expone su evolución.

Las participaciones de los accionistas no controlantes de sociedades controladas sobre sus resultados se determinarán sobre la base de las mediciones de éstos.

Las cuestiones generales de medición contable que no estuvieren expresamente previstas en este capítulo se tratarán teniendo en cuenta lo expuesto en la sección 9 (Cuestiones no previstas).

4.2. Mediciones contables de los costos

4.2.1. Reglas generales

En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.

Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado.

En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de “costeo completo”, que considera “costos necesarios” tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como a los provenientes de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción.

Los componentes de los costos originalmente medidos en una moneda extranjera deben convertirse a moneda argentina aplicando lo establecido para las transacciones por las normas de la sección 3.2 (Mediciones en moneda extranjera).

4.2.2. Bienes o servicios adquiridos

El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.

Si no se conociere el precio de contado o no existieren operaciones efectivamente basadas en él, se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado —a la fecha de adquisición— del pago futuro a efectuar al proveedor (excluyendo los conceptos que sean recuperables, tales como ciertos impuestos).

A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al momento de la medición.

Los componentes financieros implícitos que, con motivo de la aplicación de las normas anteriores, se segreguen de los precios correspondientes a operaciones a plazo son costos financieros que deben ser tratados de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7 (Costos financieros).

4.2.3. Bienes incorporados por aportes y donaciones

La medición original de estos bienes se efectuará a sus valores corrientes a la fecha de incorporación.

4.2.4. Bienes incorporados por trueques

Salvo en el caso indicado en el párrafo siguiente, la medición original de estos bienes se efectuará a su costo de reposición a la fecha de incorporación, de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición), reconociendo el correspondiente resultado por tenencia del activo entregado.

Cuando se truequen bienes de uso que tengan una utilización similar en una misma actividad y sus costos de reposición sean similares, no se reconocerán resultados y la medición original de los bienes incorporados se hará al importe de la medición contable del activo entregado.

4.2.5. Bienes incorporados por fusiones y escisiones

Para los bienes incorporados por fusiones, se aplicarán las normas de la sección 6 (Combinaciones de negocios) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

Para los bienes incorporados por escisiones, se aplicarán las normas de la sección 7 (Escisiones) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

4.2.6. Bienes producidos

El costo de un bien producido es la suma de:

- a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;
- b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;
- c) los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7 (Costos financieros).

El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por:

- a) improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;
- b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su "nivel de actividad normal".

Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados, razonablemente determinables y que distorsionen el costo de los bienes producidos, no participarán en su determinación y deben ser reconocidos como resultados del período.

El "nivel de actividad normal" es el que corresponde a la producción que se espera alcanzar como promedio de varios períodos bajo las circunstancias previstas, de modo que está por debajo de la capacidad total y debe considerarse como un indicador realista y no como un objetivo ideal. El número de períodos a considerar para el cálculo de dicho promedio debe establecerse con base en el criterio profesional, teniendo en cuenta la naturaleza de los negocios del ente y otras circunstancias vinculadas, entre otros, con los efectos cíclicos de la actividad, los ciclos de vida de los productos elaborados y la precisión de los presupuestos.

Los bienes de uso construidos, normalmente estarán terminados cuando el proceso físico de

construcción haya concluido. Sin embargo, en algunos casos, para que el activo pueda ser utilizado de acuerdo con el uso planeado, se debe cumplir además un proceso de puesta en marcha de duración variable, durante el cual se lo somete a pruebas hasta que las mismas indican que se encuentra en condiciones de operar dentro de los parámetros de consumo y producción especificados en el proyecto inicial de construcción y considerados necesarios para lograr su viabilidad económica. En esta situación:

- a) los costos normales directamente asociados con dicho proceso, incluyendo los de las pruebas efectuadas, deben agregarse al costo del bien;
- b) cualquier ingreso que se obtuviere por la venta de producciones que tengan valor comercial deberá tratarse como una reducción de los costos referidos en el inciso anterior.

La activación de estos costos cesará cuando el bien alcance las condiciones de operación antes mencionadas y no se prolongará si con posterioridad a ese momento el bien fuera utilizado por debajo de su capacidad normal o generara pérdidas operativas o ganancias inferiores a las proyectadas.

4.2.7. Costos financieros

Se considerarán costos financieros los intereses (explícitos o implícitos), actualizaciones monetarias, diferencias de cambio, premios por seguros de cambio o similares derivados de la utilización de capital ajeno, netos, en su caso, de los correspondientes resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

4.2.7.1. Tratamiento preferible

Los costos financieros deben ser reconocidos como gastos del período en que se devengan.

4.2.7.2. Tratamiento alternativo permitido

Podrán activarse costos financieros en el costo de un activo cuando se cumplan estas condiciones:

- a) el activo se encuentra en producción, construcción, montaje o terminación y tales procesos, en razón de su naturaleza, son de duración prolongada;
- b) tales procesos no se encuentran interrumpidos o sólo se encuentran interrumpidos por demoras temporarias necesarias para preparar el activo para su uso o venta;
- c) el período de producción, construcción, montaje o terminación no excede del técnicamente requerido;
- d) las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso o venta no se encuentran sustancialmente completas; y
- e) el activo no está en condiciones de ser vendido, usado en la producción de otros bienes o puesto en marcha, lo que correspondiere al propósito de su producción, construcción, montaje o terminación.

En caso de ser aplicado el tratamiento alternativo debe hacerse consistentemente para todos los costos financieros definidos por esta norma y con todos los activos que cumplan con las condiciones indicadas previamente. Las situaciones referidas en el inciso e) deben evaluarse para cada activo en particular, aunque la producción, construcción, montaje o terminación forme parte de la de un grupo mayor de activos. En este supuesto, la activación de los costos financieros debe limitarse a cada parte, al ser terminada.

La imputación de los costos financieros se hará mensualmente, siguiendo las reglas que se explican en

los párrafos siguientes. Se admitirá el empleo de períodos más largos mientras esto no produzca distorsiones significativas.

Del total de los costos financieros, primero se activarán los que se hayan incurrido para financiar total o parcialmente y en forma específica a los activos que cumplen con las condiciones señaladas en los incisos a) a e) precedentes, siempre que tal financiación específica sea demostrable. Para determinar el importe a activar, previamente se detraerán los ingresos financieros generados por las colocaciones transitorias de fondos provenientes de préstamos destinados a la financiación específica.

Para la asignación de costos financieros a los activos que cumplan con las condiciones señaladas en los incisos a) a e) precedentes, pero no hayan sido financiados específicamente, se procederá de la siguiente manera:

- a) del total de deudas se excluirán las que guarden una identificación específica con los activos financiados específicamente y cuyos costos financieros ya hayan sido asignados por dicho motivo;
- b) se calculará una tasa promedio mensual de los costos financieros correspondientes a las deudas indicadas en el inciso precedente;
- c) se determinarán los montos promedios mensuales de los activos que se encuentren en producción, construcción, montaje o terminación, excluidos aquellos que hayan recibido costos financieros por haber contado con financiación específica; y
- d) se aplicará a las mediciones contables de los activos determinados en el inciso c) la tasa de capitalización indicada en el inciso b).

Si existieran activos parcialmente financiados en forma específica, la activación de costos financieros referida en el párrafo precedente se calculará sobre la porción no financiada específicamente.

Los costos financieros que resulten activados (o, en su caso, deducidos) por la aplicación de los procedimientos descritos en esta sección no deben exceder a los incurridos durante el período.

El monto de los costos financieros susceptibles de activación podrá incluir a los costos financieros provenientes de la financiación con capital propio invertido, en la medida que se cumplan las condiciones siguientes:

- a) debe considerarse, en primer lugar, todos los costos provenientes del capital de terceros, y si hubiere algún excedente del activo elegible sobre el pasivo, se podrá considerar el costo de la financiación con capital propio;
- b) si los activos elegibles se miden a valores corrientes, no podrá considerarse el costo financiero proveniente de la financiación con capital propio invertido como componente de ese valor corriente;
- c) para el cómputo de los costos sobre el capital propio se aplicará una tasa representativa de la vigente en el mercado en cada mes del período o ejercicio sobre el monto de la inversión no financiada con capital de terceros. En todos los casos, se aplicará la tasa real, es decir neta de los correspondientes resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda; y
- d) en caso de optar por la alternativa de activar costos financieros provenientes del capital propio, la contrapartida de dicha activación se expondrá en el estado de resultados en un renglón específico, luego de los Resultados Financieros y por Tenencia, con la denominación "Interés del capital propio" y se brindará la información exigida en el punto b.8) de la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del Capítulo VII (Información complementaria), de la Resolución Técnica 8.

4.2.8. Costos de cancelación

El costo de cancelación de una obligación es la suma de todos los costos necesarios para liberarse de ella.

4.3. Determinación de valores corrientes de los activos destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta

4.3.1. Pautas básicas

Los valores corrientes referidos en el epígrafe se determinarán considerando, en cada caso, el grado de avance de los correspondientes procesos de generación de resultados y procurando que representen adecuadamente la riqueza poseída.

Para las cuentas a cobrar se empleará un valor corriente de salida (valor neto de realización).

En los casos de activos cuya venta no requiera esfuerzos significativos, se procederá así:

- a) cuando los bienes estén en condiciones de ser entregados, se empleará un valor corriente de salida;
- b) en el caso contrario, se utilizará el valor neto de realización proporcionado según el grado de avance de la producción o construcción del bien y del correspondiente proceso de generación de resultados, excepto para los Activos Biológicos, los que deben valuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica N° 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria).

Para los restantes activos se utilizará –en general– el valor corriente de entrada o costo de reposición, siguiendo los lineamientos descritos en la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición).

4.3.2. Determinación de valores netos de realización

En la determinación de los valores netos de realización se considerarán:

- a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
- b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación);
- c) los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares). De tratarse de bienes sobre los cuales se haya adquirido una opción de venta sin cotización o lanzado una opción de compra sin cotización, el valor neto de realización no podrá exceder los siguientes límites:

1) bienes sobre los cuales se hayan lanzado opciones de compra («calls») que no tengan cotización: el valor neto de realización no podrá ser superior al precio de ejercicio de la opción menos los costos que serán ocasionados por la venta más la medición contable de la opción lanzada que se hubiere contabilizado por aplicación de las normas de la sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular);

2) bienes sobre los cuales se hayan adquirido opciones de venta («puts») que no tengan cotización: el valor neto de realización no podrá ser inferior al precio de ejercicio de la opción menos los costos ocasionados por la venta menos la medición contable de la opción adquirida que se hubiere contabilizado

por aplicación de las normas de la sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

4.3.3. Determinación de costos de reposición

Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición.

Deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si éstas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos.

Los precios que estén medidos en moneda extranjera, deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

Los precios deben ser cercanos al cierre del período. En lo posible, deben ser obtenidos de fuentes directas confiables, como las siguientes:

- Cotizaciones o listas de precios de proveedores.
- Costos de adquisición y producción reales.
- Órdenes de compra colocadas y pendientes de recepción.
- Cotizaciones que resulten de la oferta y la demanda en mercados públicos o privados, publicadas en boletines, periódicos o revistas.

Cuando lo anterior no sea factible, podrán emplearse aproximaciones basadas en:

- Reexpresiones basadas en la aplicación de índices específicos de los precios de los activos de que se trate o de los insumos que componen su costo.
- Presupuestos actualizados de costos.

En casos especiales podrá recurrirse a tasaciones efectuadas por peritos independientes.

4.3.4. Empleo del costo original como sucedáneo

Si la obtención del valor corriente fuera imposible o muy costosa se usará como sucedáneo el costo original.

4.4. Comparaciones con valores recuperables

4.4.1. Criterio general

Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:

- a) su valor neto de realización, determinado de la manera indicada en la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización);
- b) su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos 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) y determinado aplicando las normas de las secciones 4.4.4 y 4.4.5.

4.4.2. Frecuencia de las comparaciones

Las comparaciones entre las mediciones contables primarias de los activos y sus correspondientes valores recuperables deben hacerse cada vez que se preparen estados contables, en los casos de:

- a) cuentas a cobrar (incluyendo a los depósitos a plazo fijo y las titulizadas);
- b) bienes de cambio;
- c) instrumentos derivados sin cotización;
- d) intangibles no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generan un flujo de fondos propio e identificable;
- e) bienes tangibles e intangibles que ya no estén disponibles para el uso;
- f) participaciones permanentes en otras sociedades, valuadas al costo; y
- g) bienes destinados a alquiler. En los casos de:
 - a) bienes de uso;
 - b) intangibles empleados en la producción o venta de bienes y servicios;
 - c) otros intangibles que no generan un flujo de fondos propio; y
 - d) participaciones permanentes en otras sociedades, valuadas al valor patrimonial proporcional; la comparación con el valor recuperable deberá hacerse cada vez que se preparen estados contables cuando:
 - 1) el activo incluya cualquier intangible empleado en la producción o venta de bienes y servicios o un valor llave, en la medida que se les hubiere asignado una vida útil indefinida; o
 - 2) existe algún indicio de que tales activos se hayan desvalorizado (o de que una desvalorización anterior se haya revertido).

Los indicios a considerar con el propósito indicado en el párrafo anterior son, entre otros, los siguientes (los indicados entre paréntesis corresponden a situaciones en que se podrían haber revertido desvalorizaciones anteriores):

- a) de origen externo:
 - 1) declinaciones (o aumentos) en los valores de mercado de los bienes que sean superiores a las que deberían esperarse con motivo del mero transcurso del tiempo;
 - 2) cambios importantes ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente en los mercados y en los contextos tecnológico, económico o legal en que opera el ente y que lo afectan adversamente (o favorablemente);
 - 3) aumentos (o disminuciones) en las tasas de interés que afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, disminuyendo (o aumentando) su valor recuperable en forma significativa;
 - 4) disminución (o aumento) del valor total de las acciones del ente no atribuibles a las variaciones de su patrimonio contable;
- b) de origen interno:
 - 1) evidencias de obsolescencia o daño físico del activo;
 - 2) cambios ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente en la manera en que los bienes son o serán usados, como los motivados por planes de discontinuación o reestructuración de operaciones o por haberse decidido que la venta de los bienes se producirá antes de la fecha originalmente prevista (o por haberse efectuado mejoras que incrementan las prestaciones de los bienes);
 - 3) evidencias de que las prestaciones de los bienes son peores (o mejores) que las anteriormente previstas;
 - 4) expectativas (o desaparición de ellas) de pérdidas operativas futuras;

c) las brechas observadas en anteriores comparaciones de las mediciones contables primarias con los valores recuperables de los bienes.

4.4.3. Niveles de comparación

4.4.3.1. Criterio general

Las comparaciones con valores recuperables se harán al nivel de cada bien o, si correspondiera, grupo homogéneo de bienes.

4.4.3.2. Bienes de cambio

La comparación con el valor recuperable se efectuará considerando la forma de utilización o comercialización de los bienes. Por ejemplo: bienes que se combinan para la producción de un nuevo bien, venta individual bien por bien, venta a granel, agrupación de productos complementarios en una única oferta, venta de algunos productos por debajo de su costo para generar la venta de otros productos.

4.4.3.3. Bienes de uso e intangibles que se utilizan en la producción o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propio

Las comparaciones con el valor recuperable deben hacerse:

- a) al nivel de cada bien o, si esto no fuera posible;
- b) al nivel de cada "actividad generadora de efectivo".

La imposibilidad de realizar las comparaciones del inciso a), debe basarse en fundamentos objetivos.

Se consideran "actividades generadoras de efectivo" a la actividad o línea de negocio identificable, cuyo desarrollo por parte del ente genera entrada de fondos independiente de otras actividades o líneas de negocio (por ej.: actividad industrial, agropecuaria, comercial, servicios, frutihortícola, etc.). Para la determinación de las distintas actividades generadoras de efectivo deberá emplearse el mismo criterio que el utilizado por el ente para la consideración de los segmentos de negocios, si hubiera presentado la información por segmentos de la sección 8 (Información por segmentos) de la Resolución Técnica 18. En todos los casos se deberán exponer en la información complementaria, los criterios empleados para la definición de "actividad generadora de efectivo". En principio, se definirán actividades generadoras de efectivo que no incluyan a los activos generales y a la llave de negocio (si estuviere contabilizada). Se consideran "activos generales" a los 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 ej.: los edificios de la administración general o del centro de cómputos).

Luego, y por separado, se intentará la asignación de los activos generales y la llave de negocio a las actividades generadoras de efectivo definidas o a grupos de ellas.

Si la asignación recién referida es posible, la comparación se hará para cada actividad generadora de efectivo, incluyendo en la medición contable de ésta a la porción asignada de los activos generales y de la llave.

Si dicha asignación no fuere posible, se harán dos comparaciones:

- a) la primera, para cada actividad generadora de efectivo, sin incluir en la medición contable de ésta ninguna porción asignada de los activos generales y de la llave;
- b) la segunda, al nivel del grupo de actividades generadora de efectivo más pequeña a la cual puedan asignarse la llave de negocio y los activos generales sobre una base razonable y consistente.

Las actividades generadoras de efectivo que se definan serán utilizadas consistentemente, excepto que un cambio en su definición represente un mejor cumplimiento de la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica 16 y se trate como un cambio de política contable.

Cuando exista un mercado activo para el producto de la utilización de uno o más bienes, se considerará que éstos integran una actividad generadora de efectivo, incluso cuando dicho producto no sea vendido sino empleado internamente (aunque sea parcialmente).

Las actividades generadoras de efectivo que se definan serán utilizadas consistentemente, salvo cuando pueda justificarse un cambio de agrupamientos.

4.4.4. Estimación de los flujos de fondos

Las proyecciones de futuros flujos de fondos que se hagan para la determinación del valor de uso deben:

- a) expresarse en moneda de la fecha de los estados contables, por lo cual se requiere que la tasa de descuento a utilizar excluya los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda;
- b) cubrir un período que abarque la vida útil restante de los activos principales de cada actividad generadora de efectivo;
- c) basarse en premisas que representen la mejor estimación que la administración del ente pueda hacer de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil de los activos;
- d) dar mayor peso a las evidencias externas;
- e) basarse en los presupuestos financieros más recientes que hayan sido aprobados por la administración del ente, que cubran como máximo un período de cinco años;
- f) para los períodos no cubiertos por dichos presupuestos, deberá basarse 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 a la tasa promedio de crecimiento en el largo plazo para los productos, industrias o países en que el ente opera o para el mercado en el cual se emplean los activos, salvo que el uso de una tasa mayor pueda justificarse debidamente;
- h) considerar las condiciones actuales de los activos;
- i) incluir:
 - 1) las proyecciones de entradas de fondos atribuibles al uso de los activos;
 - 2) las salidas de fondos necesarias para la obtención de tales entradas, que puedan ser atribuidas a esos activos sobre bases razonables y consistentes, incluyendo los pagos futuros necesarios para mantener o conservar el activo en su nivel de rendimiento originalmente previsto;
 - 3) el valor neto de realización a ser obtenido por la disposición de los activos, calculado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización);
- j) no incluir los flujos de fondos que se espera ocasionen:
 - 1) las cancelaciones de pasivos ya reconocidos a la fecha de la estimación;

- 2) reestructuraciones futuras que no han sido comprometidas;
- 3) las futuras mejoras a la capacidad de servicio de los activos;
- 4) los resultados de actividades financieras;
- 5) los pagos o recuperos del impuesto a las ganancias.

En la estimación de los importes y momentos de los flujos de fondos que generarán las cuentas por cobrar (incluyendo a las titulizadas) deberán ser las incobrabilidades y moras que se consideren probables. A este fin, se tendrán en cuenta, como mínimo, los siguientes elementos de juicio:

- a) dificultades financieras significativas del emisor;
- b) alta probabilidad de que el deudor entre en quiebra o solicite una reestructuración de su deuda;
- c) existencia de concesiones otorgadas al deudor debido a sus dificultades financieras (que no se habrían otorgado en condiciones normales);
- d) desaparición de un mercado activo para el activo en cuestión;
- e) incumplimientos ya ocurridos de las cláusulas contractuales, como la falta de pago de intereses o del capital o su pago con retraso;
- f) un patrón histórico de comportamiento que haga presumir la imposibilidad de cobrar el importe completo.

Si las cuentas a cobrar contasen con garantías cuya probabilidad de ejecución sea alta, el flujo de fondos a computar será el que pueda provenir de tal ejecución, para cuya estimación se considerará el valor corriente de la garantía.

4.4.5. Tasas de descuento

Para estimar el valor de uso debe emplearse tasas de descuento que:

- a) reflejen las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos del activo que no hayan sido ya considerados al estimar los flujos de fondos;
- b) excluyan los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda;
- c) no consideren el efecto del impuesto a las ganancias.

En los casos de las cuentas a cobrar alcanzadas por la sección 5.2 (Cuentas a cobrar en moneda), respecto de las cuales no existan la intención y la factibilidad de negociarlas, cederlas o transferirlas anticipadamente, y de los títulos de deuda para cuya medición contable deban aplicarse las reglas enunciadas en la sección 5.7 (Inversiones en títulos de deuda a ser mantenidos hasta su vencimiento y no afectados por coberturas), la tasa de interés para el cálculo de los valores recuperables será la misma tasa utilizada para determinar los intereses devengados hasta la fecha de los estados contables.

4.4.6. Imputación de las pérdidas por desvalorización

Las pérdidas por desvalorización deben imputarse al resultado del período, salvo las que reversen valorizaciones incluidas en saldos de revalúo, que reducirán dichos saldos.

Las pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables correspondientes a bienes individuales reducirán las primeras.

Las pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables de las actividades generadoras de efectivo, se imputarán en el siguiente orden:

- a) a la llave de negocio asignada a ellas;

- b) a los otros activos intangibles asignados a ellas, y si quedare un remanente;
- c) se lo prorrateará entre los restantes bienes incluidos en la medición contable que se compara, en proporción a sus mediciones (anteriores al cómputo de la desvalorización).

4.4.7. Reversiones de pérdidas por desvalorización

Las pérdidas por desvalorización reconocidas en períodos anteriores sólo deben reversarse cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, se produzca un cambio en las estimaciones efectuadas para determinar los valores recuperables. En tal caso, la medición contable del activo o activos relacionados debe elevarse al menor importe 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 valor recuperable.

Las reversiones de pérdidas por desvalorización se imputarán al resultado del período, excepto en la medida en que reversen desvalorizaciones de bienes de uso revaluados previamente, en cuyo caso:

- a) el incremento de la medición contable del activo hasta el importe que habría tenido si nunca hubiese sido revaluado, se reconocerá como una ganancia;
- b) el resto aumentará el saldo de revalúo.

Las reversiones de pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables correspondientes a bienes individuales se agregarán a las mediciones contables de éstos.

Las reversiones de pérdidas resultantes de las comparaciones entre la medición contable y el valor recuperable de una actividad generadora de efectivo se agregarán a las mediciones contables de los activos en el siguiente orden:

- a) primero, a los activos integrantes de la actividad generadora de efectivo que sean distintos a la llave de negocio, en proporción a sus mediciones contables, con la siguiente limitación: ningún activo debe quedar por encima del menor importe entre:
 - 1) su valor recuperable (si fuere determinable); y
 - 2) la medición contable que el activo habría tenido si nunca se hubiese reconocido la desvalorización previa;
- b) si la asignación anterior fuera incompleta debido a la aplicación de los topes indicados, se efectuará un nuevo prorrateo entre los bienes individuales de la actividad generadora de efectivo que no haya alcanzado dichos límites;
- c) el remanente no asignado será agregado al valor llave que estuviere asignado a la actividad generadora de efectivo, siempre que se cumplan las condiciones expuestas en el párrafo siguiente.

La desvalorización contabilizada para la llave de negocio sólo será reversada cuando:

- a) haya sido causada por un hecho externo específico de carácter excepcional cuya recurrencia no se espera; y
- b) haya sido reversada por otro(s) hecho(s) externos.

El hecho de que la pérdida de valor reconocida para un activo haya desaparecido total o parcialmente puede indicar que la vida útil restante, que el método de amortización o que el valor residual necesitan ser revisados, aunque el indicio no lleve a la reversión de la pérdida de valor del activo.

4.5. Medición inicial de créditos y pasivos

4.5.1. Créditos en moneda originados en la venta de bienes y servicios

Se los medirá con base en los correspondientes precios de venta para operaciones de contado, si existieran operaciones efectivamente basadas en ellos. Si no se presentase esta última condición, el precio de contado será reemplazado por una estimación basada en el valor descontado –a la fecha de la operación– del importe futuro a percibir. A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al momento de la medición.

En los casos de cuentas a ser cobradas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

4.5.2. Créditos en moneda originados en transacciones financieras

Se medirán de acuerdo con la suma de dinero entregada. Cuando un crédito entre partes independientes fuera sin interés, o con una tasa de interés muy inferior a la de mercado, se medirá sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a cobrar, descontada usando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos del activo.

En los casos de cuentas a ser cobradas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

4.5.3. Créditos en moneda originados en refinanciaciones

Cuando un crédito entre partes independientes, sea sustituido por otro cuyas condiciones sean sustancialmente distintas de las originales, se dará de baja la cuenta preexistente y se reconocerá un nuevo crédito, cuya medición contable se hará sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a cobrar, descontada usando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos del activo. Se presume sin admitir prueba en contrario, que las condiciones son sustancialmente distintas si el valor descontado del nuevo crédito difiere al menos un diez por ciento del valor descontado del crédito refinanciado.

En los casos de refinanciaciones a ser cobradas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la refinanciación.

4.5.4. Otros créditos en moneda

Los otros créditos entre partes independientes se medirán sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a cobrar, descontada usando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos del activo.

Al estimar la suma a cobrar deben considerarse los hechos futuros que puedan afectarla, en tanto exista evidencia objetiva de que ellos ocurrirán.

Cuando no pueda determinarse objetivamente el momento en que se cobrarán, se considerará el plazo más probable, y si ninguna estimación de plazo es la más probable, se tomará la de mayor plazo.

En los casos de cuentas a ser cobradas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Si las características del contexto económico y en particular, del mercado financiero, plantean dificultades para encontrar una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación se admitirá que la medición se realice al valor nominal de los flujos de fondos previstos. De usarse esta opción, en la información complementaria deberá informarse:

- a) Esta situación, y
- b) los montos y los plazos en que se realizarán (Otros créditos) o cancelarán (Otros pasivos) de acuerdo con el inciso c de la sección A.1. (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VI (Información complementaria) de la Resolución Técnica N° 9 o de la sección A.2 (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VII (Información complementaria) de la Resolución Técnica N° 11. No será de aplicación la dispensa establecida en el Anexo A de la Resolución Técnica N° 17 sobre esta información.

4.5.5. Créditos en especie

Se medirán de acuerdo con la medición contable inicial que se les asignaría a los bienes a recibir.

4.5.6. Pasivos en moneda originados en la compra de bienes o servicios

Se los medirá con base en los correspondientes precios de compra para operaciones de contado, si existieran operaciones efectivamente basadas en ellos.

Si no se presentase esta última condición, el precio de contado será reemplazado por una estimación basada en el valor descontado –a la fecha de la operación– del importe futuro a entregar. A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al momento de la medición.

En los casos de cuentas a ser pagadas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

4.5.7. Pasivos en moneda originados en transacciones financieras

Se medirán de acuerdo con la suma de dinero recibida (neta de los costos demandados por la transacción). Cuando una deuda entre partes independientes fuera sin interés, o con una tasa de interés muy inferior a la de mercado, se medirá sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a pagar, descontada usando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación.

En los casos de cuentas a ser pagadas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

4.5.8. Pasivos en moneda originados en refinanciaciones

Cuando una deuda entre partes independientes, sea sustituida por otra (en casos como moratorias previsionales e impositivas, deudas financieras, comerciales, etc.) cuyas condiciones sean sustancialmente distintas de las originales, se dará de baja la cuenta preexistente y se reconocerá una nueva deuda, cuya medición contable se hará sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a pagar, descontada usando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la deuda. Se presume sin admitir prueba en contrario, que las condiciones son sustancialmente distintas si el valor descontado de la nueva deuda difiere al menos un diez por ciento del valor descontado de la deuda refinanciada.

En los casos de cuentas a ser pagadas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

4.5.9. Otros pasivos en moneda

La medición original de los otros pasivos en moneda entre partes independientes se hará sobre la base del valor descontado de la mejor estimación disponible de la suma a pagar, usando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos del pasivo.

Al estimar la suma a pagar deben considerarse los hechos futuros que puedan afectar el importe necesario para cancelar la obligación, en tanto exista evidencia suficiente y objetiva de que ellos ocurrirán.

Cuando no pueda determinarse objetivamente el momento en que se cancelarán los pasivos, se considerará el plazo más probable, y si ninguna estimación de plazo es la más probable, se tomará la de menor plazo.

Los reembolsos a obtener de terceros con motivo de la cancelación de la obligación sólo se reconocerán (como activo) cuando su percepción esté virtualmente asegurada. En tal caso, la medición inicial del reembolso contabilizado no deberá superar a la del pasivo registrado.

En los casos de cuentas a ser pagadas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Si las características del contexto económico y en particular, del mercado financiero, plantean dificultades para encontrar una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación se admitirá que la medición se realice al valor nominal de los flujos de fondos previstos. De usarse esta opción, en la información complementaria deberá informarse:

- a) Esta situación, y
- b) los montos y los plazos en que se realizarán (Otros créditos) o cancelarán (Otros pasivos) de acuerdo con el inciso c de la sección A.1. (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VI (Información complementaria) de la Resolución Técnica N° 9 o de la sección A.2 (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VII (Información complementaria) de la Resolución Técnica N° 11. No será de aplicación la dispensa establecida en el Anexo A de la Resolución Técnica N° 17 sobre esta información.

4.5.10. Pasivos en especie

Los pasivos en especie asumidos contra la recepción de dinero se medirán de acuerdo con el importe recibido. En los restantes casos, se los registrará al valor corriente (a la fecha de la transacción) de los bienes o servicios a entregar.

4.6. Componentes financieros implícitos

Con sujeción a lo indicado en el último párrafo de esta sección, las diferencias entre precios de compra (o venta) al contado y los correspondientes a operaciones a plazo deben segregarse y tratarse como costos (o ingresos) financieros.

Cuando el precio de contado no fuere conocido o, siendo conocido no existieran operaciones basadas en él, se lo estimará mediante la aplicación de una tasa de interés que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero los riesgos específicos de la operación, en el momento de efectuar la medición.

Esta segregación deberá realizarse considerando:

- a) lo establecido en el primer párrafo de la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16, y
- b) el capítulo 7 (Desviaciones aceptables y significación) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16.

4.7. Reconocimiento y medición de variaciones patrimoniales

Las transacciones con los propietarios y equivalentes (aportes y retiros de capital, distribuciones de ganancias y otros) y los resultados, deben reconocerse en los períodos en que se produzcan los hechos sustanciales generadores de las correspondientes variaciones patrimoniales. A estos efectos, la sustancia y realidad económica de los hechos y operaciones deberá primar por sobre su forma legal.

Los resultados de las operaciones de intercambio se reconocerán cuando pueda considerárselas concluidas desde el punto de vista de la realidad económica.

También se reconocerán como resultados los acrecentamientos, valorizaciones o desvalorizaciones provenientes de acontecimientos internos o externos al ente que motiven cambios en las mediciones contables de activos o pasivos, de acuerdo con los criterios establecidos en esta Resolución Técnica.

La medición de los ingresos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos incorporados o de los pasivos cancelados.

La medición de los costos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos enajenados o consumidos o de los pasivos asumidos. En los estados contables intermedios, se aplicarán 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. Su imputación a períodos se hará aplicando las siguientes reglas:

- a) si el costo se relaciona con un ingreso determinado, debe ser cargado al resultado del mismo período

al que se imputa el ingreso;

b) si el costo no puede ser vinculado con un ingreso determinado, pero sí con un período, debe ser cargado al resultado de éste;

c) si no se da ninguna de las dos situaciones anteriores, el costo debe ser cargado al resultado de inmediato.

Los impuestos sobre las ganancias se imputarán a los mismos períodos que los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que intervienen en su determinación. Las participaciones de accionistas no controlantes sobre los resultados de entidades controladas se imputarán a los mismos períodos que éstos.

4.8. Consideración de hechos contingentes

Los efectos patrimoniales que pudiere ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable por el ente emisor de los estados contables) tendrán el siguiente tratamiento:

a) los favorables sólo se reconocerán en los casos previstos en la sección 5.19.6.3 (Impuestos diferidos);

b) los desfavorables se reconocerán cuando:

1) deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los estados contables;

2) la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta;

3) sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada.

El activo resultante de un efecto patrimonial favorable cuya concreción sea virtualmente cierta no se considerará contingente y deberá ser reconocido.

4.9. Consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables

Deberán considerarse contablemente los efectos de los hechos y circunstancias que, habiendo ocurrido entre la fecha de los estados contables y la de su emisión, proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida.

4.10. Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores

Estas modificaciones se practicarán con motivo de:

a) correcciones de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores; o

b) la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con las excepciones indicadas en la sección 8.2. (Excepciones) y en la sección 5.11.1.1.2 (Modelo de revaluación).

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

No se computarán modificaciones a resultados de ejercicios contables anteriores cuando:

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

ejercicios;

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

5. MEDICIÓN CONTABLE EN PARTICULAR

Para la medición contable de activos y pasivos y de los resultados relacionados se aplicarán los criterios primarios enunciados en las normas contenidas en este capítulo, con sujeción, en el caso de los activos, a la consideración de los límites establecidos en la sección 4.4 (Comparaciones con valores recuperables).

Las cuestiones particulares de medición contable que no estuvieren expresamente previstas en este capítulo se tratarán teniendo en cuenta lo expuesto en la sección 9 (Cuestiones no previstas).

5.1. Efectivo

El efectivo disponible en el ente o en bancos se computará a su valor nominal. La moneda extranjera se convertirá a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los estados contables.

5.2. Cuentas a cobrar en moneda (originadas en la venta de bienes y servicios, en transacciones financieras y en refinanciamientos, incluyendo a los depósitos a plazo fijo y excluyendo a las representadas por títulos con cotización)

Para estos activos se considerará su destino probable.

Cuando existieren la intención y la factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, se computarán a su valor neto de realización, determinado por 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, menos los gastos relacionados con la negociación, cesión o transferencia.

La aplicación de este criterio requiere:

- a) la existencia de un mercado al cual el ente pueda acceder para la realización anticipada del activo; y
- b) que hechos anteriores o posteriores a la fecha de los estados contables revelen su conducta o modalidad operativa en ese sentido.

En los restantes casos, su medición contable se efectuará considerando:

- a) la medición original del activo;
- b) la porción devengada de cualquier diferencia entre ella y la suma de los importes a cobrar a sus vencimientos, calculada exponencialmente con la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición inicial sobre la base de ésta y de las condiciones oportunamente pactadas;
- c) las cobranzas efectuadas.

Esta medición podrá obtenerse mediante el cálculo del valor descontado de los flujos de fondos que originará el activo, utilizando la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición inicial.

En caso de existir cláusulas de actualización monetaria o que consideren las modificaciones en la tasa de interés, se considerará su efecto.

En los casos de cuentas a ser cobradas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, los cálculos indicados deben ser efectuadas en ella y los importes así obtenidos deben ser convertidos a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los estados contables.

5.3. Otros créditos en moneda

Para estos activos se considerará su destino probable.

Cuando existieren la intención y la factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, se computarán a su valor neto de realización, - determinado por 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, menos los gastos relacionados con la negociación, cesión o transferencia.

Los activos surgidos por aplicación del método del impuesto diferido se medirán por su valor nominal o por su valor descontado, en los términos del párrafo anterior. El criterio elegido para su medición no podrá cambiarse en los siguientes ejercicios.

En los restantes casos, su medición contable se efectuará sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a cobrar, descontada usando:

- a) la tasa aplicada en la medición inicial; o
- b) la tasa que hubiera correspondido usar, si el descuento inicial no se hubiera efectuado por haberse seguido el criterio alternativo admitido en el último párrafo de la sección 4.5.4 (Otros créditos en moneda).

Al estimar la suma a cobrar deben considerarse los hechos futuros que puedan afectarla, en tanto exista evidencia objetiva de que ellos ocurrirán.

Cuando no pueda determinarse objetivamente el momento en que serán, se considerará el plazo más probable, y si ninguna estimación de plazo es la más probable, se tomará la de mayor plazo.

En los casos de cuentas a ser cobradas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los estados contables.

Si las características del contexto económico y en particular, del mercado financiero, plantean dificultades para encontrar una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación se admitirá que la medición se realice al valor nominal de los flujos de fondos previstos. De usarse esta opción, en la información complementaria deberá informarse:

- a) Esta situación, y
- b) los montos y los plazos en que se realizarán (Otros créditos) o cancelarán (Otros pasivos) de acuerdo con el inciso c de la sección A.1. (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VI (Información complementaria) de la Resolución Técnica N° 9 o de la sección A.2 (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VII (Información complementaria)

de la Resolución Técnica N° 11. No será de aplicación la dispensa establecida en el Anexo A de la Resolución Técnica N° 17 sobre esta información.

5.4. Créditos no cancelables en moneda (derechos de recibir bienes o servicios)

Deben aplicarse las reglas de medición contable correspondientes a los bienes o servicios a recibir.

5.5. Bienes de cambio

5.5.1. Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo destinados a su venta como tales.

Se los medirá al valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización).

5.5.2. 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.

Se los medirá al valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización).

5.5.3. Bienes de cambio en producción o construcción mediante un proceso prolongado.

La medición contable de estos activos, con excepción de los Activos Biológicos, se efectuará a su 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, cuando:

- a) se hayan recibido anticipos que fijan precio;
- b) las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta;
- c) el ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra; y
- d) exista certidumbre respecto de la concreción de la ganancia.

En los restantes casos, se utilizará el costo de reposición de los bienes con similar grado de avance de la producción o construcción, tomado de un mercado activo o, si esto no fuera posible, su costo de reproducción, para cuya determinación se considerarán:

- a) las normas enunciadas en la sección 4.2.6 (Bienes producidos); y
- b) los métodos habitualmente seguidos por el ente para aplicarlas.

Si la obtención del costo de reproducción fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

La medición contable de los Activos Biológicos debe efectuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica No 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria).

5.5.4. Bienes de cambio en general

Para los restantes bienes de cambio, con excepción de:

- a) Activos biológicos;
- b) Productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o su destino para la faena;
- c) Productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios y destinados a su venta.

Se tomará su costo de reposición a la fecha de los estados contables. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

Si los costos de reposición estuvieran expresados en moneda extranjera sus importes se convertirán a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

La medición contable de los Activos Biológicos, Productos Agropecuarios, Productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o faena y Productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta o a su utilización como insumo de la actividad agropecuaria, debe efectuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica No 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria).

5.6. Inversiones en bienes de fácil comercialización, con cotización en uno o más mercados activos, excepto los activos descriptos en las secciones 5.7 y 5.9.

Se los tomará a su valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización).

Si las cotizaciones estuviesen expresadas en moneda extranjera sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los estados contables.

5.7. Inversiones en títulos de deuda a ser mantenidos hasta su vencimiento y no afectados por coberturas

5.7.1. Criterio general

Si se cumplen las condiciones de la sección 5.7.2 (Condiciones para aplicar el criterio general) la medición contable de estos activos se efectuará considerando:

- a) la medición original del activo;
- b) la porción devengada de cualquier diferencia entre ella y la suma de los importes a cobrar a sus vencimientos, calculada exponencialmente con la tasa interna de retorno determinada al momento de la medición inicial sobre la base de ésta y de las condiciones oportunamente pactadas;
- c) las cobranzas efectuadas.

En caso de existir cláusulas de actualización monetaria o de modificaciones de la tasa de interés, se considerará su efecto.

Si los títulos estuvieran nominados en moneda extranjera, los cálculos indicados serán efectuados en ella

y los importes así obtenidos se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los estados contables.

5.7.2. Condiciones para aplicar el criterio general

Las condiciones que deben cumplir los activos de esta sección para medirlos contablemente de acuerdo con la sección 5.7.1 (Criterio general) son:

a) que el emisor de los títulos tenidos no tenga el derecho de cancelarlos por un importe significativamente inferior a:

- 1) la medición inicial del activo por parte de su tenedor; menos
- 2) los pagos de capital; más
- 3) la porción imputada a resultados de cualquier diferencia entre la medición inicial del activo y el importe a ser cancelado al vencimiento; menos
- 4) cualquier desvalorización ya contabilizada; y

b) que el tenedor de los títulos:

- 1) los haya adquirido con un propósito distinto al de cobertura de los riesgos inherentes a determinados pasivos;
- 2) haya decidido conservarlos hasta su vencimiento, aunque antes de él se presentaren coyunturas favorables para la venta;
- 3) tenga la capacidad financiera para hacerlo; y
- 4) no haya contratado instrumentos derivados que actúen como cobertura de las variaciones del valor de los títulos, atribuibles al riesgo de tasa de interés. Se considerará que los títulos se mantienen con un propósito de cobertura cuando se cumplan las condiciones de la sección 2.3.1 (Condiciones para identificar la existencia de cobertura) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

Se considerará que la intención de mantener los títulos hasta su vencimiento no existe si el ente, durante el ejercicio corriente o alguno de los dos anteriores efectuó ventas o transferencias de una parte significativa de la cartera de títulos previamente categorizados del modo indicado en el epígrafe, salvo cuando las enajenaciones:

a) hayan sido hechas en fechas tan cercanas a las de vencimiento que los cambios en las tasas de interés de mercado no hayan tenido un efecto significativo en el valor corriente de los títulos; o

b) hayan sido causadas por hechos aislados, no controlables por el ente, no repetitivos y que éste no pudo prever razonablemente, tales como:

- 1) un deterioro en la calificación crediticia del emisor;
- 2) un cambio en la legislación fiscal que elimine beneficios impositivos;
- 3) un cambio en la legislación o regulaciones que modifiquen significativamente lo que se considera como inversión permitida; o
- 4) un aumento significativo de los requisitos de capital del sector al cual pertenece el ente, decidido por su organismo regulador.

5.8. Activos originados en instrumentos derivados y/o que forman parte de operaciones de cobertura

Se aplicarán las normas de la sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

5.9. Participaciones permanentes en otras sociedades.

Cuando se ejerza control, control conjunto o influencia significativa, en el sentido indicado en la sección 1 (Medición contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa) de la Resolución Técnica N° 21 (Valor patrimonial proporcional - Consolidación de estados contables - Información a exponer sobre partes relacionadas) se utilizará el método del valor patrimonial proporcional descrito en ella.

En los restantes casos:

- a) la medición contable de la participación se hará a su costo;
- b) los dividendos en efectivo o especie se reconocerán en el período de su declaración y se asignarán así:
 - 1) la porción originada en resultados devengados por la sociedad emisora antes de la adquisición de las participaciones se deducirá del costo de la inversión;
 - 2) el resto se imputará al resultado del período;
- c) la recepción de acciones con motivo de capitalizaciones de ganancias (“dividendos en acciones”) o de cualquier rubro del patrimonio no dará lugar a cambio alguno en la medición contable de la participación.

A efectos de determinar si los dividendos declarados con posterioridad a la fecha de la adquisición corresponden a resultados devengados antes de dicha fecha, se presume, admitiendo prueba en contrario (por ejemplo: una decisión de la asamblea de accionistas de la sociedad emisora basada en la política habitual de distribución de dividendos), que si los resultados no asignados incluyen ganancias netas devengadas a partir de la fecha de adquisición, son estas ganancias las que se distribuyen en primer término.

5.10. Participaciones no societarias en negocios conjuntos

Se aplicarán las normas de la Resolución Técnica N° 14 (Información contable de participaciones en negocios conjuntos).

5.11. Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar

5.11.1. Bienes de uso excepto activos biológicos

5.11.1.1. Modelo de costo

Su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.

Las erogaciones posteriores al reconocimiento inicial de un activo se incorporarán como un componente de éste cuando:

- a) el desembolso constituya una mejora y sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea por:
 - 1) un aumento en la vida útil estimada del activo (respecto de la original); o
 - 2) un aumento en su capacidad de servicio; o

- 3) una mejora en la calidad de la producción; o
- 4) una reducción en los costos de operación; o cuando:
 - b) las erogaciones se originen en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que sólo permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, pero:
 - 1) una medición confiable indique que toda la erogación o parte de ella es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento de uno o más componentes del activo que el ente ha identificado;
 - 2) la depreciación inmediatamente anterior de dichos componentes no haya sido calculada en función de la vida útil del activo del cual ellos 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
 - 3) es probable que como consecuencia de la erogación fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros.

Las restantes erogaciones posteriores a la incorporación del bien se considerarán reparaciones imputables al período en que éstas se lleven a cabo.

5.11.1.1.2. Modelo de revaluación

5.11.1.1.2.1. Criterio General

Con posterioridad a su reconocimiento como activos, los bienes de uso (excepto activos biológicos) se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en esta sección. El valor revaluado es el valor razonable al momento de la revaluación. Se define como valor razonable al importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua. Para su determinación se aplicarán los criterios establecidos en 5.11.1.1.2.2.

No se podrá optar por la utilización del modelo de revaluación para activos o clase de activos integrantes de bienes de uso (excepto activos biológicos), cuando la contribución de tales bienes a los futuros flujos de efectivo sea incierta. La existencia de una incertidumbre acerca de la recuperabilidad del mayor valor que sería incorporado a los referidos activos, en el caso de procederse a su revaluación, tornará inaceptable la adopción de dicho modelo. Si en un ejercicio posterior a la adopción del modelo de revaluación, se manifestara una incertidumbre con relación a la recuperabilidad del valor de esos activos o clase de activos revaluados, no se podrá contabilizar una nueva revaluación que incremente sus valores, en tanto se mantenga la referida incertidumbre.

5.11.1.1.2.2. Bases para el cálculo de los valores revaluados

Los importes revaluados de bienes de uso podrán obtenerse por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad. La información que surja de este trabajo deberá estar documentada.

La determinación de los importes revaluados de bienes de uso (excepto activos biológicos), debe hacerse en función de las siguientes bases, en orden jerárquico:

- a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes motivo de la revaluación.
- b) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la

revaluación: se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación, a la fecha en que dicha revaluación se practique. Deberá considerarse el valor de mercado de cada bien tal como lo utiliza la entidad, aunque puede dividírselo en partes componentes susceptibles de venderse separadamente, como punto de partida para determinar los valores residuales equivalentes. Para el cálculo de las depreciaciones acumuladas se deberá considerar la incidencia de todos los factores que contribuyen a su mejor determinación, entre ellos, desgaste, deterioro físico, desgaste funcional, obsolescencia o deterioro tecnológico.

c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados a) y b) anteriores³. Se determinarán: (i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o (ii) al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes, considerando para su cálculo la incidencia de los factores mencionados en el apartado b).

Un mercado activo es aquél en el que 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.

5.11.1.1.2.3. Frecuencia de las revaluaciones

Las revaluaciones se harán con una regularidad que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del período o ejercicio. En consecuencia, la frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de bienes revaluados. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe contable, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de los bienes revaluados, experimentan cambios significativos y frecuentes en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones cada vez que se presenten estados contables. Tales revaluaciones serán innecesarias para elementos integrantes de los bienes revaluados que experimenten variaciones no significativas en su valor razonable. Para este tipo de bienes, pueden ser suficientes revaluaciones practicadas con una frecuencia de entre tres y cinco años.

5.11.1.1.2.4. Tratamiento de la depreciación acumulada

Cuando se revalúe un elemento integrante de los bienes de uso la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- a) recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el importe residual contable de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado.
- b) eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

³ Se trata de bienes de características particulares o que normalmente podrían ser vendidos como parte de una unidad de negocios en funcionamiento y no en forma individual (por ejemplo, una línea de producción) u otro tipo de bienes

El monto del ajuste en la depreciación acumulada, que surge del recálculo o de la eliminación que se indican en a) y b), forma parte del incremento o disminución a registrar en el importe contable del activo.

5.11.1.1.2.5. Tratamiento uniforme de clases de bienes de uso

Si se aplica el modelo de revaluación a un elemento integrante de los bienes de uso debe aplicarse el mismo modelo también a todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activo, dentro de cada rubro.

Una clase de elementos pertenecientes a bienes revaluados, es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- a) terrenos;
- b) terrenos y edificios;
- c) maquinaria;
- d) instalaciones;
- e) equipo de oficina;
- f) muebles y útiles;
- g) rodados;
- h) aeronaves;
- i) embarcaciones.

Los elementos pertenecientes a una clase se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados contables de partidas que contendrían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, una clase de activos puede ser revaluada en etapas siempre que la revaluación de esa clase se complete en un intervalo suficientemente corto de tiempo como para que los valores se mantengan constantemente actualizados.

La determinación de las clases de activos para las que una entidad resuelva utilizar el modelo de revaluación, cuando posea participaciones en otras sociedades que le otorguen control o control conjunto, se efectuará al nivel de los estados contables consolidados (por consolidación total o consolidación proporcional), involucrando por ende, los mismos tipos de activos de todas esas sociedades cuyos patrimonios están incluidos en tales estados contables consolidados.

5.11.1.1.2.6. Contabilización de la revaluación

Cuando se incremente el importe contable de un elemento integrante de una clase de bienes de uso como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal aumento se acreditará directamente a una cuenta que se denominará Saldo por revaluación, integrante del patrimonio neto, que se expondrá en el rubro Resultados diferidos (Sección B.2. del capítulo V – Estado de evolución del patrimonio neto de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9). Si existiera una desvalorización contabilizada en el pasado para los mismos bienes que se revalúan, en primer lugar deberá recuperarse tal desvalorización con crédito al resultado del ejercicio y luego proceder a la contabilización de la revaluación, imputando la diferencia remanente al referido Saldo por revaluación.

En posteriores revaluaciones, el incremento también se reconocerá mediante una acreditación a la cuenta de Saldo por revaluación antes mencionada. No obstante, el incremento se reconocerá en el

resultado del ejercicio en la medida en que constituya una reversión de una disminución por un ajuste por baja de valor del mismo bien, que haya sido reconocido en resultados.

Cuando la revaluación de un activo origine la recuperación de pérdidas por desvalorización o baja de valor reconocidas para ese mismo activo en el resultado de un período anterior, el importe a acreditar en el estado de resultados del ejercicio de la revaluación no podrá superar al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la desvalorización o baja de valor.

Cuando se reduzca el importe contable de un activo como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio.

En posteriores revaluaciones, en caso de requerirse una disminución del último valor revaluado, ésta se imputará como un débito al Saldo por revaluación existente, y el remanente de dicha disminución, si los hubiere, será reconocido en el resultado del ejercicio. El mencionado débito no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el importe contable del correspondiente activo.

Cuando para elementos integrantes de bienes revaluados contabilizados en base al modelo de revaluación, deba reconocerse una pérdida por desvalorización o su reversión, producto de la aplicación de las normas de la sección 4.4. (Comparaciones con valores recuperables), el tratamiento contable será el mismo establecido en los párrafos precedentes para la disminución del importe contable de un activo como consecuencia de una revaluación y para la reversión de esa disminución en una revaluación posterior.

Las comparaciones entre importe revaluado e importe contable anterior a la revaluación deben efectuarse bien por bien, a los efectos de la contabilización de la contrapartida (saldo por revaluación o resultados) tanto en la primera oportunidad en que se aplica el modelo como en las posteriores.

5.11.1.1.2.7. Tratamiento del saldo por revaluación

El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revaluación recién cuando el activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón, o en un momento posterior. Sin embargo, una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad. En ese caso, el importe a transferir del Saldo por revaluación será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original. Las transferencias desde el Saldo por revaluación a los resultados no asignados, en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio. Un cambio entre las alternativas de mantener el Saldo por revaluación o transferirlo a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, constituye un cambio de política contable y, por lo tanto, deberá aplicarse el tratamiento dispuesto en la Sección 4.10 (Modificaciones de resultados de ejercicios anteriores) El saldo por revaluación no es distributable ni capitalizable mientras permanezca como tal. Es decir, aun cuando la totalidad o una parte del saldo por revaluación se relacione con activos que se consumieron o fueron dados de baja, la posibilidad de su distribución o capitalización sólo podrá darse a partir del momento en que la entidad decida su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados.

El saldo por revaluación deberá representar, como mínimo, el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento de la clase de activos integrante de bienes revaluados para los que se optó por el modelo de revaluación, neto del efecto de imputar al referido saldo por revaluación el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido. Cuando la política contable de una entidad sea no transferir el Saldo por revaluación a los resultados no asignados a medida que se consumen los activos revaluados que dieron origen al Saldo por revaluación, o bien efectuar la transferencia a resultados no asignados recién cuando esos activos revaluados se den de baja, igualmente será necesario calcular la porción del Saldo por revaluación correspondiente al valor residual de la revaluación practicada a uno o más elementos de bienes revaluados, para proceder a su disminución cuando ello corresponda por aplicación de las normas indicadas en 5.11.1.1.2.6 (Contabilización de la revaluación) o por otras razones.

5.11.1.1.2.8. Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias

Los efectos de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias, al originar o modificar las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados se contabilizarán y expondrán de acuerdo con la sección 5.19.6.3 (Impuestos diferidos).

En todos los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio. Sin embargo, la reducción en el pasivo por impuesto diferido, a medida que se revierte la diferencia temporaria que lo generó, no se acreditará al saldo por revaluación sino que se incorporará al resultado del ejercicio. Esta imputación al resultado del ejercicio compensa el mayor impuesto corriente que se genera en cada ejercicio por la imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.

Cuando se opte por el criterio de transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, según se establece en 5.11.1.1.2.7 (Tratamiento del Saldo por revaluación), tales transferencias deben efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.

5.11.1.1.2.9. Requisitos para la contabilización de revaluaciones

Para la contabilización de revaluaciones de bienes de uso, deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad. La aprobación por el respectivo órgano de administración según el tipo de entidad, de estados contables que incluyan bienes revaluados a su valor razonable en base a las normas contenidas en esta sección, implicará la existencia de:

- a) Apropiaada documentación de respaldo de dicha medición.
- b) Una política contable escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, que describa el método o la técnica de valuación adoptada.
- c) Mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los estados contables.

5.11.1.2. Depreciaciones

Para el cómputo de las depreciaciones se 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) si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, caso en el cual debe reconocérselas;
- e) su capacidad de servicio, a ser estimada considerando:
 - 1) el tipo de explotación en que se utiliza el bien;
 - 2) la política de mantenimiento seguida por el ente;
 - 3) la posible obsolescencia del bien debido, por ejemplo, a cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos mediante su empleo;
- f) la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes del bien sufran un desgaste o agotamiento distinto al del resto de sus componentes
- g) el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización) (lo que implica considerar, en su caso, los costos de desmantelamiento del activo y de la restauración del emplazamiento de los bienes);
- h) la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal;
- i) los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías u otras razones. Tras el reconocimiento de una pérdida de valor o de una reversión de la pérdida de valor por aplicación de las normas de la sección 4.4 (Comparaciones con valores recuperables), los cargos por depreciación deben ser adecuados 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.

Cuando un activo haya sido incorporado mediante un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección 4 (Arrendamientos) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular) y la obtención de su propiedad por parte del arrendatario no sea razonablemente segura, se lo depreciará totalmente a lo largo del plazo del contrato o de su capacidad de servicio, el período que fuere menor.

Si apareciesen nuevas estimaciones –debidamente fundadas– 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, las posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos deberán ser adecuadas a la nueva evidencia.

5.11.2. Propiedades de inversión y activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)

5.11.2.1. Propiedades de inversión

Se incluyen en esta sección las propiedades que se encuentren alquiladas a terceros a través de un arrendamiento operativo o se mantienen desocupadas con fin de acrecentamiento de valor a largo plazo, hasta su venta, con prescindencia de si ese destino de los bienes se corresponde o no con la actividad principal del ente.

No se incluyen en esta sección las propiedades de inversión que estén siendo utilizadas transitoriamente por su dueño en la producción o suministro de bienes o servicios o para propósitos administrativos, hasta que se decida su venta, las cuales se consideran bienes de uso y su medición contable se efectuará aplicando los criterios descriptos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos).

5.11.2.2. Activos no corrientes que se mantienen para su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)

Se incluyen en esta sección los activos no corrientes (excepto participaciones permanentes en otras sociedades y participaciones no societarias en negocios conjuntos) mantenidos para la venta y los bienes retirados de servicio.

Se consideran activos no corrientes mantenidos para la venta a aquellos que cumplen con las siguientes condiciones:

- a) el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos;
- b) su venta debe ser altamente probable;
- c) debe esperarse que la venta se produzca dentro del año de la fecha de la clasificación.

No se incluyen en esta sección las propiedades adquiridas con el propósito de venderlas en el curso normal de las operaciones del negocio o que se encuentren en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, todas las cuales se considerarán bienes de cambio y su medición se efectuará aplicando los criterios descritos en la sección 5.5 (Bienes de cambio)

5.11.2.3. Medición contable de los bienes incluidos en las secciones 5.11.2.1 y 5.11.2.2.

La medición contable de estos bienes se efectuará, alternativamente, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios primarios:

- a) al costo original menos su depreciación acumulada, siguiendo los criterios descritos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos), o
- b) a su valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización).

Si el valor neto de realización es mayor que la medición contable anterior, se reconocerá la ganancia resultante, siempre que:

- a) exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su valor neto de realización pueda determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares; o
- b) el precio de venta esté asegurado por contrato.

Si no se cumple alguna de las condiciones anteriores, la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente) que se hubiere contabilizado, menos su depreciación acumulada, siguiendo los criterios descritos en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos).

5.11.3. Activos Biológicos

Su medición contable se efectuará de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica N° 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria).

5.12. Llave de negocio

Se aplicarán las normas de la sección 3 (Llave de negocio) de la segunda parte de la Resolución Técnica Nº 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

5.13. Otros activos intangibles

5.13.1. Reconocimiento

Los activos intangibles adquiridos y los producidos sólo se reconocerán como tales cuando:

- a) pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros;
- b) su costo pueda determinarse sobre bases confiables;
- c) no se trate de:
 - 1) costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia;
 - 2) costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros que, en sustancia, no puedan ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto (o un segmento de dicho negocio);
 - 3) costos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa;
 - 4) costos de entrenamiento (excepto aquellos que por sus características deben activarse en gastos preoperativos).

En tanto se cumplan las condiciones indicadas en a) y b), podrán considerarse activos intangibles a las erogaciones que respondan a:

- a) costos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal (costos de organización);
- b) costos que un nuevo ente o un ente existente deban incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación (costos preoperativos), siempre que:
 - 1) sean costos directos atribuibles a la nueva actividad u operación y claramente incrementales respecto de los costos del ente si la nueva actividad u operación no se hubiera desarrollado; y
 - 2) no corresponda incluir las erogaciones efectuadas como un componente del costo de los bienes de uso, de acuerdo con lo indicado en el penúltimo párrafo de la sección 4.2.6 (Bienes producidos).

En el caso de los costos erogados por la aplicación de conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados, la demostración de la capacidad de generar beneficios económicos futuros incluye la probanza de la intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del intangible.

Los costos cargados al resultado de un ejercicio o período intermedio por no darse las condiciones indicadas no podrán agregarse posteriormente al costo de un intangible.

Los costos posteriores relacionados con un intangible ya reconocido sólo se activarán sí:

- a) puede probarse que mejorarán el flujo de beneficios económicos futuros; y
- b) pueden ser medidos sobre bases fiables.

5.13.2. Medición contable

Su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.

5.13.3. Depreciaciones

Para el cómputo de depreciaciones se considerarán, 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 evidencie su pérdida de valor, que es el momento a partir del cual deben computarse depreciaciones;
- d) si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a su utilización, caso en el cual debe reconocérselas;
- e) la capacidad de servicio estimada del bien, dada por:
 - 1) las unidades de producción a ser obtenidas empleando el activo; o
 - 2) el período durante el cual se espera utilizarlo;
- f) la existencia de algún plazo legal para la utilización del bien, que marcará el límite de su capacidad de servicio, excepto cuando el plazo fuera renovable y la renovación fuese virtualmente cierta;
- g) el valor neto de realización final estimado del bien, que sólo se considerará cuando:
 - 1) un tercero se haya comprometido a adquirir el bien a la finalización de su vida útil; o
 - 2) pueda fijárselo por referencia a precios de un mercado activo y transparente para el tipo de bien y sea probable que ese mercado siga existiendo a la finalización de la vida útil del bien;
- h) la capacidad de servicio ya utilizada.

La depreciación se asignará a los períodos de la vida útil del bien sobre una base sistemática que considere la forma en que se consumen los beneficios producidos por el activo. Si esto no fuese posible, se aplicará el método de la línea recta.

Si del análisis de las cuestiones a considerar para el cómputo de las depreciaciones resulta que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no se computará su depreciación, y se realizará la comparación con su valor recuperable en cada cierre de ejercicio.

Cuando existan activos intangibles con vida útil indefinida, se analizará en cada cierre de ejercicio que los eventos y circunstancias que soportan esta definición continúan para esos activos. Si del análisis realizado se produjera un cambio del activo con vida útil indefinida a un activo con vida útil definida, se tratará como un cambio en la estimación contable como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio, de acuerdo con el último párrafo de la sección 4.10 de esta resolución técnica.

A los fines del cálculo de las depreciaciones, se presume sin admitir prueba en contrario que la vida económica de los costos de organización y costos preoperativos no es superior a los cinco años.

Si apareciesen nuevas estimaciones –debidamente fundadas– 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, las posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos deberán ser adecuadas a la nueva evidencia.

5.14. Pasivos en moneda (originados en la compra de bienes o servicios, en refinanciaciones y en transacciones financieras)

Para estos pasivos se considerará la posibilidad e intención de cancelación anticipada.

Si el ente no estuviera en condiciones de cancelar el pasivo con anticipación o no tuviera la intención de hacerlo, su medición contable se efectuará considerando:

- a) la medición original del pasivo;
- b) la porción devengada de cualquier diferencia entre ella y la suma de los importes a pagar a sus vencimientos, calculada exponencialmente con la tasa determinada al momento de la medición inicial sobre la base de ésta y de las condiciones oportunamente pactadas;
- c) los pagos efectuados.

Esta medición podrá obtenerse mediante el cálculo del valor descontado de los flujos de fondos que originará el pasivo, utilizando la tasa determinada al momento de la medición inicial.

En caso de existir cláusulas de actualización monetaria o de modificaciones de la tasa de interés, se considerará su efecto.

En los casos de cuentas a ser pagadas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, los cálculos indicados deben ser efectuados en ella y los importes así obtenidos deben ser convertidos a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los estados contables.

Si el ente estuviera en condiciones financieras de cancelar anticipadamente la deuda y hechos anteriores o posteriores a la fecha de cierre de los estados contables revelaran su conducta o modalidad operativa en ese sentido, la medición contable del pasivo se efectuará al valor descontado de la deuda, calculado con la tasa que el acreedor aceptaría para recibir su pago anticipado. Del mismo modo se procederá si los riesgos de cambio de valor del pasivo fueran objeto de una cobertura efectiva mediante la tenencia de un activo cuya medición contable deba hacerse a su valor corriente. Para determinar si la cobertura es efectiva se aplicarán las pautas descriptas en la sección 2.3.2 (Eficaces de la cobertura) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

Las mediciones contables de los pasivos que deban ser pagados en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina deben ser efectuadas en la primera y los importes así obtenidos se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los estados contables.

5.15. Otros pasivos en moneda

Si el ente estuviera en condiciones financieras de cancelar anticipadamente la deuda y hechos anteriores o posteriores a la fecha de cierre de los estados contables revelaran su conducta o modalidad operativa en ese sentido, la medición contable del pasivo se efectuará al valor descontado de la deuda, calculado con la tasa que el acreedor aceptaría para recibir su pago anticipado. En la medición de las contingencias y de los pasivos por planes de pensiones, en cada fecha de cierre de los estados contables, se está realizando una nueva medición, por lo que corresponde aplicar la tasa del momento de la medición.

Los pasivos surgidos por aplicación del método del impuesto diferido se medirán por su valor nominal

o por su valor descontado, en los términos de los párrafos anteriores. El criterio elegido para su medición no podrá cambiarse en los siguientes ejercicios.

En los restantes casos, su medición contable se efectuará sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a pagar, descontada usando:

- a) la tasa aplicada en la medición inicial; o
- b) la tasa que hubiera correspondido usar, si el descuento inicial no se hubiera efectuado por haberse seguido el criterio alternativo admitido en el último párrafo de la sección 4.5.9 (Otros pasivos en moneda).

Debe practicarse una nueva evaluación de los hechos futuros que inciden sobre su medición, en tanto exista evidencia suficiente y objetiva de que ellos ocurrirán.

Cuando no pueda determinarse objetivamente el momento en que se cancelarán los pasivos, se considerará el plazo más probable, y si ninguna estimación de plazo es la más probable, se tomará la de menor plazo.

En los casos de cuentas a ser pagadas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de los estados contables.

Si las características del contexto económico y en particular, del mercado financiero, plantean dificultades para encontrar una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación se admitirá que la medición se realice al valor nominal de los flujos de fondos previstos. De usarse esta opción, en la información complementaria deberá informarse:

- a) Esta situación, y
- b) los montos y los plazos en que se realizarán (Otros créditos) o cancelarán (Otros pasivos) de acuerdo con el inciso c de la sección A.1. (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VI (Información complementaria) de la Resolución Técnica N° 9 o de la sección A.2 (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VII (Información complementaria) de la Resolución Técnica N° 11. No será de aplicación la dispensa establecida en el Anexo A de la Resolución Técnica N° 17 sobre esta información.

5.16. Pasivos originados en instrumentos financieros derivados y/o que forman parte de operaciones de cobertura

Se aplicarán las normas de la sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

5.17. Pasivos en especie

Cuando la obligación consista en entregar bienes que se encuentren en existencia se computará por la suma de la medición contable asignada a dichos bienes y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Cuando la obligación consista en entregar bienes que pueden ser adquiridos, se computará por la suma de su costo de adquisición -calculado de la manera indicada en la sección 4.2.2 (Bienes o servicios adquiridos)- a la fecha de la medición y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Para las obligaciones de entregar bienes que deban ser producidos, se tomará el importe mayor entre las sumas recibidas y la suma de su costo de producción -calculado de la manera indicada en la sección 4.2.6 (Bienes producidos)- a la fecha de la medición y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Para las obligaciones de prestar servicios se tomará el importe mayor entre las sumas recibidas y su costo de producción a la fecha de la medición.

5.18. Compromisos que generan pérdidas

Cuando un ente haya asumido un compromiso cuyo cumplimiento sea ineludible y los costos a erogar sean superiores a los ingresos, bienes o servicios a obtener, la correspondiente pérdida será reconocida y medida como un pasivo.

Esto es aplicable, por ejemplo, a los compromisos de comprar bienes o servicios en ciertas cantidades y a determinados precios.

5.19. Cuestiones de aplicación

Esta sección contiene aclaraciones sobre cuestiones de aplicación de normas expuestas en partes anteriores de esta resolución técnica.

5.19.1. Distinción entre pasivo y patrimonio neto

5.19.1.1. Criterio general

La asignación de los instrumentos financieros emitidos (o de sus partes componentes) entre el pasivo y el patrimonio neto debe basarse en la realidad económica y en las definiciones que de esos elementos de los estados contables se hacen en la sección 4 (Elementos de los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales).

Cuando un instrumento financiero contenga tanto elementos integrantes del pasivo como elementos integrantes del patrimonio neto, se los desagregará y tratará separadamente.

5.19.1.2. Acciones preferidas rescatables

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.

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 4.2.7 (Costos financieros).

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.

5.19.1.3. Aportes irrevocables

5.19.1.3.1. Aportes irrevocables para futuras suscripciones de acciones

La contabilización de estos aportes debe basarse en la realidad económica. Por lo tanto, sólo deben considerarse como parte del patrimonio los aportes que:

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

Los aportes que no cumplan las condiciones mencionadas integran el pasivo.

5.19.1.3.2. Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas

Los aportes efectivamente integrados, destinados a absorber pérdidas, serán registrados en el patrimonio neto modificando los resultados acumulados, siempre que hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente o por su órgano de administración ad-referéndum de ella.

5.19.2. Arrendamientos

Se aplicarán las normas de la sección 4 (Arrendamientos) de la segunda parte de la Resolución Técnica Nº 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

5.19.3. Pérdidas operativas futuras

Las pérdidas operativas futuras no darán lugar al reconocimiento de pasivo alguno, pero deberán ser tenidas en cuenta para estimar los valores recuperables de los activos y para estimar la depreciación del valor llave negativo.

5.19.4. Reestructuraciones

Se aplicarán las normas de la sección 5 (Reestructuraciones) de la segunda parte de la Resolución Técnica Nº 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

5.19.5. Combinaciones de negocios

Se aplicarán las normas de la sección 6 (Combinaciones de negocios) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

5.19.6. Impuesto a las ganancias

5.19.6.1. Diferenciación de jurisdicciones

Las normas que siguen se aplicarán separadamente por cada jurisdicción (argentina o extranjera) en la cual deban liquidarse y pagarse impuestos sobre las ganancias.

5.19.6.2. Impuestos determinados y saldos a favor

5.19.6.2.1. Reconocimiento

Los impuestos determinados en cada período darán lugar al reconocimiento de las correspondientes deudas, las que serán reducidas por los pagos a cuenta que se hubieren efectuado (por anticipos, retenciones, percepciones, etc.).

Cuando los pagos a cuenta superen a la obligación determinada se reconocerá un activo.

5.19.6.2.2. Medición

La medición contable de los impuestos determinados a pagar y de los saldos a favor se hará según las normas de la sección 5.15 (Otros pasivos en moneda) y de la sección 5.3 (Otros créditos en moneda), respectivamente, sobre la base del importe que se espera pagar a (o recuperar de) las autoridades impositivas. Cuando la recuperación de un saldo a favor esté sujeta a alguna condición, se considerará que existe una contingencia negativa, que será tratada de acuerdo con las normas de la sección 4.8 (Consideración de hechos contingentes).

5.19.6.3. Impuestos diferidos

5.19.6.3.1. Reconocimiento: normas generales

Cuando existan diferencias temporarias entre:

- a) las mediciones contables de los activos y pasivos; y
- b) sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias, se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos, excepto en la medida en que tales diferencias tengan que ver con:
 - a) un valor llave que no es deducible impositivamente; o
 - b) el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que:
 - 1) no es una combinación de negocios de las enunciadas en la sección 6 (Combinaciones de negocios) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular); y
 - 2) a la fecha de la transacción, no afecta ni el resultado contable ni el impositivo.

Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos, cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados y de activos cuando lo disminuya, sin perjuicio de las compensaciones de importes que sean pertinentes.

Cuando existan quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido, pero sólo en la medida en que ellas sean probables. Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias impositivas contra las cuales puedan cargarse los quebrantos impositivos o créditos fiscales acumulados, el ente deberá considerar:

- a) si los quebrantos impositivos no utilizados han sido producidos por causas identificables cuya repetición es improbable;
- b) las disposiciones legales que fijen un límite temporal a la utilización de dichos quebrantos o créditos;
- c) la probabilidad de que el ente genere ganancias fiscales futuras suficientes como para cargar contra ellas las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, a cuyo efecto deberá tenerse en cuenta:
 - 1) si existen pasivos por impuestos diferidos que contribuyan a crear la situación indicada en el inciso anterior;
 - 2) si el ente tiene la posibilidad de efectuar una planificación que le permita incrementar dichas ganancias fiscales futuras.

El beneficio correspondiente a una pérdida fiscal que pudiera aplicarse en forma retroactiva para recuperar el impuesto de un ejercicio anterior deberá reconocerse como un activo.

5.19.6.3.2. Reconocimiento: normas especiales

En los casos de diferencias temporarias relacionadas con activos y pasivos en sucursales, en sociedades controladas o vinculadas o en negocios conjuntos, se procederá así:

- a) se reconocerá un pasivo por impuesto diferido cuando la reversión de la diferencia temporaria vaya a generar un aumento de los impuestos determinados, excepto en la medida en que:
 - 1) el inversor pueda controlar los momentos en que tales diferencias temporarias se reversarán; y
 - 2) sea improbable que las diferencias temporarias se reversen en el futuro previsible;
- b) se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la reversión de la diferencia temporaria vaya a generar una disminución de los impuestos determinados, pero sólo en la medida en que sea probable que:
 - 1) la diferencia temporaria se reverse en el futuro previsible; y
 - 2) se espere disponer de ganancias impositivas suficientes como para absorber la diferencia temporaria.

5.19.6.3.3. Medición

La medición contable de los impuestos diferidos se hará según las normas de la sección 5.15 (Otros pasivos en moneda) y de la sección 5.3 (Otros créditos en moneda), de modo que los importes de los activos y pasivos contabilizados reflejen los efectos (aumentos o disminuciones) que sobre los importes de los futuros impuestos determinados tendrán:

- a) la reversión de las diferencias temporarias; y
- b) el empleo de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados.

Para el cálculo de dicho efecto, a los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados se les aplicará la tasa impositiva que se espera esté en vigencia al

momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.

Cuando los créditos por impuestos diferidos:

- a) excedan a las deudas por impuestos diferidos susceptibles de compensación; y
- b) sea improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber las diferencias temporarias netas y los quebrantos impositivos y los créditos fiscales no utilizados, se computará una desvalorización sobre la parte de dichos créditos que se considere irrecuperable.

La desvalorización recién referida podrá ser reversada en períodos posteriores de acuerdo con lo establecido en la sección 4.4.7 (Reversiones de pérdidas por desvalorización).

5.19.6.4. Impuesto del período

Se imputarán al resultado del período:

- a) los impuestos determinados para el mismo;
- b) las variaciones de los saldos de impuestos diferidos que no hayan sido causadas por combinaciones de negocios o por escisiones.

5.19.7. Pasivos por costos laborales

Comprenden las compensaciones que un ente pagará a sus empleados en el corto o largo plazo por derechos que ellos han adquirido en virtud de servicios ya prestados al ente y, en su caso, las correspondientes contribuciones de seguridad social. Dichas compensaciones incluyen conceptos tales como:

- a) prestaciones recurrentes de servicios, cancelables bajo la forma de sueldos, jornales, comisiones, premios por asistencia, etc.;
- b) beneficios complementarios (aguinaldo, gratificaciones, participaciones en las ganancias, etc.), ausencias compensables o ausencias pagas (licencia anual por vacaciones, ausencias por servicio prolongado o sabática, enfermedad, etc.)
y otros beneficios similares a corto o largo plazo;
- c) beneficios posteriores al retiro (pensiones, seguro de vida, servicio médico y otros);
- d) indemnizaciones por terminación de la relación laboral, ya sea por decisión del empleador o por adherir el empleado a los beneficios de un plan de retiro voluntario.

El correspondiente pasivo debe medirse en el inicio de acuerdo con la sección 4.5.9 (Otros pasivos en moneda) y en la fecha de cierre de acuerdo con la sección 5.15 (Otros pasivos en moneda), sobre la base del importe que el ente espera pagar (con recursos monetarios o no monetarios, incluyendo la entrega de acciones propias, el otorgamiento de opciones para su suscripción u otros instrumentos financieros emitidos por el ente), ya sea como resultado de una obligación legal, de políticas formales del ente, de obligaciones asumidas voluntariamente o de prácticas anteriores.

En los pasivos por pensiones incluidos en el inciso c), el importe que el ente espera pagar (costo final estimado de suministrar los beneficios posteriores al retiro), se determinará utilizando métodos de cálculo actuarial y realizando suposiciones actuariales que constituyan las mejores estimaciones que el

ente posea sobre las variables demográficas (mortalidad, tasa de rotación, tasas de pedido de atención en planes de servicio médico, etc.) y financieras (tasa de descuento, niveles futuros de sueldo, etc.).

En el caso de los beneficios incluidos en los incisos a) a c) anteriores, que se devengan a medida que los empleados prestan su servicio, el pasivo debe reconocerse durante el período de dicha prestación.

Las indemnizaciones mencionadas en el inciso d) se reconocerán como un pasivo y como un resultado del período cuando el ente se hubiera comprometido de forma demostrable a rescindir el vínculo con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro o en el caso de reestructuraciones, aplicando las normas de la sección 5 (Reestructuraciones) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

En ausencia de evidencia en contrario, se presume que un ente que actualmente proporciona beneficios especiales a sus empleados continuará haciéndolo mientras ellos continúen prestando servicios al ente.

6. CAPITAL A MANTENER

Para la determinación de los resultados acumulados y de la ganancia o pérdida de cada período se considera capital a mantener al financiero (el invertido en moneda argentina).

7. CONTENIDO Y FORMA DE LOS ESTADOS CONTABLES

En materia de contenido y forma de los estados contables se aplicarán las normas de las Resoluciones Técnicas N° 21 (Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables - Información a exponer sobre partes relacionadas), N° 8 (Normas generales de exposición contable), N° 9 (Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios) y N° 11 (Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro), con los alcances definidos en cada una de ellas.

8. NORMAS DE TRANSICIÓN

8.1. Norma general

Salvo por lo expuesto en la sección 8.2 (Excepciones), los cambios de criterios contables requeridos por esta resolución técnica deberán motivar la corrección de los saldos al comienzo del primer ejercicio de aplicación y el consiguiente cómputo de ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

8.2. Excepciones correspondientes a la primera aplicación de la Resolución Técnica N° 17

8.2.1. Comparaciones con valores recuperables

No se corregirán los saldos al comienzo del primer ejercicio de aplicación de esta resolución técnica por los cambios de criterios contables requeridos en la sección 4.4 (Comparaciones con valores recuperables).

8.2.2. Bienes de uso y asimilables y saldos de revalúos

Los efectos residuales de los aumentos de mediciones contables de bienes de uso y asimilables

ocasionados por revalúos determinados y contabilizados de acuerdo con las normas de la Resolución Técnica N° 10 (Normas contables profesionales):

- a) no se excluirán de las mediciones contables de dichos bienes;
- b) no darán lugar al reconocimiento de saldos de impuestos diferidos.

Los saldos de revalúos que deban mantenerse por aplicación de esta norma de transición serán reducidos a medida que los bienes cuyos revalúos le dieron origen se consuman, vendan, retiren de servicio o desvaloricen. En general, la desafectación se efectuará por la diferencia entre:

- a) los importes contabilizados en concepto de depreciación, valor residual de los bienes vendidos, valor residual de los bienes retirados de servicio o desvalorización; y
- b) los importes que se habrían contabilizado por los mismos conceptos si los bienes no hubiesen sido revaluados.

Si el saldo de revalúo hubiere sido parcialmente capitalizado, la desafectación se hará considerando la proporción no capitalizada del saldo de revalúo original. Si hubieren existido dos o más revalúos de los mismos bienes, esta norma se aplicará separadamente para cada uno de ellos.

8.2.3. Activos intangibles

Cuando por aplicación de esta resolución técnica:

- a) no correspondiera reconocer como activo un intangible que se reconocía como tal, se procederá a:
 - 1) aplicar la sección 8.1 (Transición, norma general); o
 - 2) depreciar el mismo en el plazo de vida útil remanente o en un plazo máximo de cinco años, el que sea menor;
- b) no correspondiera reconocer como activo un intangible que se reconocía como tal, y que había sido adquirido mediante una combinación de negocios calificada como adquisición, se procederá a:
 - 1) darlo de baja;
 - 2) incorporar o corregir el valor llave determinado en la combinación, mediante la adición de la medición inicial del intangible dado de baja; y
 - 3) corregir la depreciación acumulada del valor llave en función de la corrección de su medición inicial;
- c) correspondiera reducir la vida útil asignada a un activo intangible, se procederá a:
 - 1) aplicar la sección 8.1 (Transición, norma general); o
 - 2) depreciar la medición contable al inicio del primer ejercicio de vigencia de las nuevas normas considerando:
 - i) si la nueva vida útil remanente es mayor a cinco años: en base a su nueva vida útil remanente;
 - ii) si la nueva vida útil remanente es igual o menor a cinco años: en base a su nueva vida útil remanente o en el menor plazo entre su vida útil remanente, si no hubiera sido reducida, y cinco años.

8.2.4. Conversión de estados contables

Se aplicarán las normas de la sección 1.6 (Norma de transición), de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

8.2.5. Pasivos por costos laborales

Cuando por aplicación de la sección 5.19.7 (Pasivos por costos laborales) se reconozca por primera vez un pasivo de los tipificados en el inciso c) de dicha sección (Beneficios posteriores al retiro) correspondiente a un plan preexistente, se procederá a:

- a) aplicar la sección 8.1 (Transición, norma general); o
- b) reconocer el pasivo por el efecto acumulado al comienzo del primer ejercicio de aplicación de esta resolución técnica, durante un período no mayor que la vida laboral esperada remanente de los empleados que participan en los beneficios y con contrapartida en los resultados de cada año en que se produzca el reconocimiento.

8.2.6. Costos financieros

No se corregirán los saldos al comienzo del primer ejercicio de aplicación de esta resolución técnica por los cambios de criterios contables originados en la sección 4.2.7 (Costos financieros).

8.2.7. Llave de negocio

Se aplicarán las normas de la sección 3.6 (Norma de transición), de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

8.2.8. Arrendamientos

Se aplicarán las normas de la sección 4.8 (Norma de transición), de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

8.2.9. Combinaciones de negocios

Se aplicarán las normas de la sección 6.7 (Norma de transición), de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

8.3. Excepciones aplicables a partir de la vigencia de los cambios en la sección 5.11.1 (Bienes de uso excepto activos biológicos) que incorpora el modelo de revaluación como alternativa de medición para los bienes de uso.

8.3. 1. Una entidad podrá, ya sea que adopte el modelo de revaluación de la sección 5.11.1 para todos o parte de sus bienes de uso o mantenga el criterio de medición anterior a la incorporación de ese modelo:

- (a) continuar sin reconocer saldos de impuesto diferido por los efectos residuales de los aumentos de mediciones contables de los bienes de uso provenientes de revalúos determinados y contabilizados según las normas de la Resolución Técnica N° 10, de acuerdo a lo dispuesto en la norma de transición 8.2.2 correspondiente a la primer aplicación de la Resolución Técnica N° 17, o

(b) reconocer dichos saldos de impuesto diferido y, en este caso, deberá tratarlo como un cambio de criterio y la contrapartida será el rubro Saldo por revaluación.

8.3.2. Una entidad deberá, ya sea que adopte el modelo de revaluación de la sección 5.11.1 para todos o parte de sus bienes de uso o mantenga el criterio de medición anterior a la incorporación de ese modelo, desafectar los saldos de revalúo determinados y contabilizados bajo normas contables o legales de acuerdo con los criterios para su mantenimiento o desafectación establecidos en las secciones 5.11.1.1.2.6. (Contabilización de la revaluación) y 5.11.1.1.2.7 (Tratamiento del Saldo por revaluación).

9. CUESTIONES NO PREVISTAS

9.1. Las cuestiones de medición no previstas en la sección 5 (Medición contable en particular) de esta Resolución Técnica, serán resueltas por quienes tienen la responsabilidad legal por la emisión de los estados contables (la Dirección del ente emisor de los estados contables) aplicando para la formación de su juicio las normas, reglas o conceptos detallados a continuación, en el orden de prioridad indicado:

- a) requerimientos establecidos en ésta y otras normas contables profesionales emitidas por esta Federación, con excepción de las contenidas en la segunda parte de la Resolución Técnica N° 26 (Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera 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), que traten temas similares y relacionados; salvo cuando la norma que se pretende utilizar prohíba su aplicación al caso particular que se intenta resolver, o indique que el tratamiento contable que establece, no debe ser aplicado a otros casos por analogía;
- b) reglas de la sección 4 (Medición contable en general) de la segunda parte de esta Resolución Técnica;
- c) conceptos incluidos en la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la Resolución Técnica N° 26).

9.2 Cuando la resolución de una cuestión de medición no prevista a partir de las fuentes indicadas en la sección 9.1 no resulte evidente, lo que puede ocurrir principalmente cuando se trate de un tema muy específico, o particular de un ramo o industria, la Dirección del ente emisor de los estados contables podrá considerar también para la formación de su juicio, en orden descendente, las siguientes fuentes supletorias, con la condición de que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en la sección 9.1, y hasta tanto esta Federación emita una norma que cubra la cuestión de medición involucrada:

- a) las reglas o principios contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera identificadas como tales en el punto 7 de la Norma Internacional de Contabilidad 1 (Presentación de Estados Financieros) que hayan sido aprobadas y emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB);
- b) sin un orden preestablecido, los pronunciamientos más recientes de otros emisores que empleen un Marco Conceptual similar al emitir normas contables, prácticas aceptadas en los diferentes ramos o industrias y la doctrina contable. 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 su Marco Conceptual y con las guías que la Dirección de un ente emisor está obligada a considerar al desarrollar una política contable para una cuestión no prevista, ese pronunciamiento transitorio no cumplirá con la condición establecida en el

párrafo precedente y, por lo tanto, no podrá utilizarse como fuente supletoria para la resolución de una cuestión no prevista. Asimismo, en caso que el organismo emisor de la fuente normativa utilizada apruebe una modificación a la misma, la Dirección del ente emisor de los estados contables no necesitará reformular sus juicios originales, y en caso de hacerlo, el cambio se contabilizará y expondrá como un cambio voluntario de criterio contable, debiendo incluirse en la información complementaria las razones del cambio que permiten un mejor cumplimiento de la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16.

9.3. Cuando se utilicen las fuentes indicadas en las secciones 9.1 y 9.2, la nota sobre criterios de medición contable de activos y pasivos, cuya presentación requiere la sección B.8 del capítulo VII de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 8 (Normas generales de exposición contable), deberá exponer dicho hecho, identificar la fuente utilizada e informar los fundamentos tenidos en cuenta para su selección.
