



Resolución Técnica N° 41
“Normas Contables Profesionales.
Desarrollo de cuestiones
de aplicación general:
Aspectos de reconocimiento y medición para
Entes Pequeños y Entes Medianos”

Adoptada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mediante la resolución C.D. 26/2015, con vigencia para estados contables anuales o períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de julio de 2015, admitiéndose su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2014. Incluye las modificaciones incorporadas por la resolución técnica FACPCE N° 42, adoptada por el CPCECABA y por la Resolución M.D. N° 11/2019 del CPCECABA.

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° 41	1
SEGUNDA PARTE	1
1. ALCANCE.....	1
2. NORMAS GENERALES	2
3. PRESENTACIÓN	5
4. CRITERIOS DE MEDICIÓN CONTABLE DE ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO NETO. CUANTIFICACIÓN DE RESULTADOS	5
5. APLICACIÓN DE ESTA NORMA	16
ANEXO I - CONCEPTOS Y GUÍAS DE APLICACIÓN.....	16
ANEXO II - TEMAS TRATADOS EN OTRAS RT	24
ANEXO III - ASPECTOS DE PRESENTACIÓN ESPECIALES PARA LOS EP	25
TERCERA PARTE.....	26
1. ALCANCE.....	27
2. NORMAS GENERALES	27
3. PRESENTACIÓN	28
4. CRITERIOS DE MEDICIÓN CONTABLE DE ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO NETO. CUANTIFICACIÓN DE RESULTADOS	28
5. APLICACIÓN DE ESTA NORMA	37
ANEXO I - CONCEPTOS Y GUÍAS DE APLICACIÓN.....	37
ANEXO II- TEMAS TRATADOS EN OTRAS RT	40
ANEXO III- ASPECTOS DE PRESENTACIÓN ESPECIALES PARA LOS EM.....	42

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

Resolución Técnica N° 41¹

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES. DESARROLLO DE CUESTIONES DE APLICACIÓN GENERAL: ASPECTOS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN PARA ENTES PEQUEÑOS Y ENTES MEDIANOS

SEGUNDA PARTE²

ESTRUCTURA

La segunda parte de esta resolución técnica está conformada por:

- Cuerpo de la norma:
 - Sección 1: Alcance
 - Sección 2: Normas generales
 - Sección 3: Presentación
 - Sección 4: Criterios de medición contable de activos, pasivos y patrimonio neto. Cuantificación de resultados
 - Sección 5: Aplicación
- Anexo I “Conceptos y guías de aplicación” de los términos utilizados en forma reiterada en el cuerpo de la norma,
- Anexo II “Temas tratados en otra norma”,
- Anexo III “Aspectos de presentación para los EP”.

Los términos o frases específicos utilizado en forma reiterada en el cuerpo de la norma, se escriben en ***cursiva, negrita y subrayado***, para relacionarlos con la definición o guías de aplicación del Anexo I.

Los temas que se han considerado no habituales en los EP se presentan en el Anexo II para conocer la norma y sección que lo trata.

Ciertos aspectos de exposición específicos para los EP se presentan en el Anexo III.

1. ALCANCE

Esta norma podrá aplicarse para la preparación de ***estados contables*** de aquellos entes que califican como Entes pequeños (EP), con o sin fines de lucro y cualesquiera sean los períodos por ellos cubiertos. Se consideran EP aquellos que:

- a) no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
- b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
- c) no superen el monto de ***ingresos en el ejercicio anual anterior*** de quince millones de pesos (\$ 15.000.000). Este importe será ***reexpresado*** tomando como base diciembre de 2014;

¹ Modificada por RT N° 42 y por la Resolución JG N° 539/18 y por la Resolución M.D. N° 11/2019 del CPCECABA.

² Segunda Parte de la Resolución C.D. N° 26/2015 del CPCECABA.

- d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y
- e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

En el caso de los EP que superen el importe mencionado en el inciso c) de esta sección durante el ejercicio anual actual y, en algunos casos, deban aplicar en el siguiente ejercicio otros criterios de reconocimiento y medición, informarán esta situación en nota a los **estados contables**.

2. NORMAS GENERALES

Al aplicar esta norma se seguirán las siguientes normas generales, excepto que en los criterios particulares se requiera un tratamiento que se aparte de ellas.

2.1. Premisas fundamentales

Una entidad preparará sus **estados contables** utilizando el método de acumulación o **devengado**, salvo algunas excepciones (ejemplo: la información sobre flujos de efectivo).

Esta norma se aplica a entes que cumplan con la condición de **empresa en marcha**. 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 esos estados y las razones por las que el ente no puede ser considerado como una **empresa en marcha**.

2.2. Reconocimiento

En los **estados contables** deben incorporarse los elementos tan pronto como se cumplan las condiciones para su **reconocimiento**.

2.3. Reconocimiento de variaciones patrimoniales

Las transacciones con los propietarios y equivalentes en su calidad de tales (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 esencia y realidad económica de los hechos y operaciones deberán primar por sobre su forma legal.

Los resultados de las operaciones de intercambio se reconocerán cuando puedan 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 de pasivos, de acuerdo con los criterios establecidos en esta norma.

La imputación de los costos a los 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 correspondiera ninguna de las dos situaciones anteriores, el **costo** debe ser cargado de inmediato al resultado.

2.4. Baja de activos o pasivos

Cuando un activo o un pasivo deje de cumplir las condiciones de **reconocimiento**, se lo dará de baja, reconociéndose simultáneamente los nuevos activos o pasivos que correspondiere e imputando al resultado del 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. 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 (por ejemplo: la opción de segregar o no **componentes financieros implícitos** deberá realizarse consistentemente para todos los activos y pasivos de similar naturaleza).

El cambio entre dos criterios alternativos sólo podrá efectuarse cuando de ello resulte un mejor cumplimiento de los requisitos de la información contenida en los **estados contables** (sección 3; RT 16³) y se cumpla con el tratamiento contable indicado en la sección “Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores”.

2.6. 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 RT 6⁴.

Un contexto de inflación que amerita ajustar los **estados contables** para que queden expresados en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden, viene indicado por las **características del entorno económico del país**.

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

2.7. 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.

³ Resolución Técnica N° 16, Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la Resolución Técnica N° 26, Segunda Parte. (RT 16).

⁴ Resolución Técnica N° 6, Estados contables en moneda homogénea, Segunda Parte. (RT 6).

A este efecto, en el caso de las transacciones, se utilizarán los tipos de cambio de cada una de las fechas de las transacciones. En las mediciones contables de los activos (pasivos) a ser cobrados (pagados) en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, los cálculos indicados para su medición inicial y periódica serán efectuados en moneda extranjera y los importes así obtenidos serán convertidos a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de los **estados contables**.

Las diferencias de cambio puestas en evidencia por las conversiones de las mediciones en monedas extranjeras se tratarán, en las medidas correspondientes, como ingresos financieros o **costos financieros**.

2.8. Consideración de hechos contingentes

Los efectos patrimoniales desfavorables que pudiere ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable por el ente emisor de los **estados contables**) se reconocerán cuando:

- a) deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los **estados contables**;
- b) la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta;
- c) sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada.

No se permite el reconocimiento de los hechos contingentes positivos. Sin embargo, el activo resultante de un efecto patrimonial favorable cuya concreción sea virtualmente cierta no se considerará contingente y deberá ser reconocido.

2.9. 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 fecha o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida.

2.10. Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores

Tratamiento contable: en ambos casos se corregirá la medición contable de los resultados acumulados al comienzo del período, salvo que resultare **impracticable**.

Estas modificaciones se practicarán con motivo de:

- a) correcciones de errores u omisiones 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. En el caso que el cambio de medición contable se origine en una nueva norma, se aplicará lo dispuesto expresamente en ella.

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.

3. PRESENTACIÓN

Respecto del contenido y la forma de los **estados contables** deben aplicarse las reglas contenidas en las siguientes normas, según el caso, con las modalidades establecidas en el Anexo III.

- a) RT N° 8: Normas generales de exposición contable. (RT 8)
- b) RT N° 9: Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios. (RT 9)
- c) RT N° 11: Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro. (RT 11)
- d) RT N° 14: Información contable de participaciones en negocios conjuntos. (RT 14)
- e) RT N° 21: Valor patrimonial proporcional - Consolidación de estados contables - Información a exponer sobre partes relacionadas. (RT 21)
- f) RT N° 22: Normas contables profesionales: Actividad agropecuaria. (RT 22)
- g) RT N° 23: Normas contables profesionales: Beneficios a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo. (RT 23)
- h) RT N° 24: Normas contables profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos. (RT 24)
- i) Las Interpretaciones de las normas contables mencionadas.
- j) Las cuestiones abordadas en otras normas contables y las que se dicten en el futuro, vinculadas al contenido y la forma de los estados contables.

4. CRITERIOS DE MEDICIÓN CONTABLE DE ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO NETO. CUANTIFICACIÓN DE RESULTADOS

Estos criterios se han estructurado siguiendo, en general, el ordenamiento del estado de situación patrimonial, el estado de resultados y el estado de evolución del patrimonio neto. Sólo se incluyeron aquellos rubros y situaciones consideradas frecuentes en los EP.

Para las situaciones cuyos criterios de reconocimiento o de medición no estén contemplados en la presente norma, deberán aplicarse los criterios particulares contenidos en las normas detalladas a continuación, respetando el orden de prioridad asignado:

- a) la RT 17;
- b) lo establecido en las Resoluciones y las Interpretaciones emitidas y que se emitan en el futuro y traten temas particulares de reconocimiento y medición⁵;
- c) la RT 16.

Se ha clasificado la medición en dos partes: medición inicial y medición periódica. La medición inicial se ha separado en medición inicial de bienes y servicios y medición inicial de créditos.

⁵ No deben tenerse en cuenta las resoluciones técnicas e interpretaciones de la FACPCE relacionadas con la adopción de las NIIF -segunda parte de la RT 26 y Circulares de adopción de las NIIF-, que traten el tema en particular o temas similares y relacionados.

La medición periódica sigue el ordenamiento de los estados contables.

Medición inicial

Medición inicial de Bienes y Servicios

La medición al momento de incorporación al patrimonio se hará de acuerdo con los criterios establecidos a continuación:

- La medición inicial de los bienes y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo de adquisición.
- La medición inicial de los bienes producidos o construidos, se efectuará a su costo de producción o construcción.
- La medición inicial de los bienes incorporados por aportes y donaciones se efectuará a su valor corriente a la fecha de incorporación.
- La medición inicial de los bienes incorporados por trueque se efectuará a su costo de reposición a la fecha de incorporación, 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 reconocerá resultado y la medición original de los bienes incorporados se hará al importe de la medición contable del activo entregado.

Medición inicial de créditos

Cuando se trate de créditos en moneda, se medirán al importe nominal de las sumas de dinero a recibir o al importe a detracer del pago a efectuar⁶ (excluyendo componentes financieros explícitos).

Se admite su medición segregando los componentes financieros implícitos no devengados (valor descontado).

Cuando se trate de derechos a recibir bienes o a recibir servicios por la entrega de efectivo o equivalente correspondiente a un anticipo o al precio total de una operación de compra, se medirá por las sumas entregadas.

Cuando se trate de derechos a recibir bienes o a recibir servicios por la entrega de un bien o la prestación de un servicio correspondiente a un anticipo o al precio total de una operación de compra se medirá por el valor de reposición del bien entregado o del servicio prestado.

Cuando se trate de derechos a recibir bienes o a recibir servicios por una operación de venta, se medirá por la medición inicial que corresponde al bien a recibir o por el valor de reposición del servicio a recibir.

Medición inicial de pasivos

Cuando se trate de deudas en moneda, se medirán al importe nominal de las sumas de dinero a entregar o el importe del menor cobro a recibir⁷ (excluyendo componentes financieros explícitos).

⁶ Es el caso de importes que correspondan detracer de sumas mayores a pagar (ejemplo: saldos a favor de impuestos).

⁷ Es el caso de anticipos de terceros que correspondan detracer de sumas mayores a cobrar (ejemplo anticipos de clientes que no fijen precio).

Se admite su medición segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados (**valor descontado**).

Si la obligación consiste en entregar bienes (que no sean efectivo), o prestar servicios asumidos contra la recepción de dinero, se medirán de acuerdo con el importe recibido. En los restantes casos, se medirán de acuerdo con el **costo de reposición** o **costo de reproducción** de los bienes o servicios a entregar.

La medición inicial de los pasivos incorporados por aportes se efectuará a su **valor corriente** de la fecha de incorporación.

Medición periódica

4.1. ACTIVO

4.1.1. Caja y bancos

El efectivo se medirá por su importe nominal. La moneda extranjera se convertirá a moneda argentina al tipo de cambio que corresponda de la fecha de los **estados contables**.

4.1.2. Inversiones

Esta sección comprende a las inversiones financieras. Las inversiones en otros bienes muebles, propiedades de inversión y participaciones permanentes en otros entes se tratan en otras secciones de esta norma o en otras normas.

Las inversiones financieras en bienes de fácil comercialización que cotizan en un **mercado activo** se medirán por su **valor neto de realización**.

Las restantes inversiones financieras:

- a) Cuando exista la intención y factibilidad de negociarlas, cederlas o transferirlas anticipadamente, se medirán por su **valor neto de realización**.
- b) Cuando tal intención y factibilidad no exista, se medirán por su **costo amortizado**.

Comparación con su valor recuperable

Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de las inversiones no podrán superar su **valor recuperable**.

4.1.3. Créditos por ventas

Créditos en moneda

La medición de estos créditos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero a recibir, excepto que:

- a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregar los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o

b) exista la intención y factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, en cuyo caso se medirán por su **valor neto de realización**.

Se admite la medición de estos créditos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

Créditos no cancelables en moneda

Se medirán aplicando los criterios de medición de los bienes o servicios a recibir.

Comparación con su valor recuperable

Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de los créditos por venta no podrán superar su **valor recuperable**.

4.1.4. Otros Créditos

Créditos en moneda

La medición de estos créditos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero a recibir o al importe a deducir del pago a efectuar, excepto que:

a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregarse los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o

b) exista la intención y factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, en cuyo caso se medirán por su **valor neto de realización**.

Se admite la medición de estos créditos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

Créditos no cancelables en moneda

Se medirán aplicando los criterios de medición de los bienes o servicios a recibir.

Comparación con su valor recuperable

Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de otros créditos no podrán superar su **valor recuperable**.

4.1.5. Bienes de cambio, excepto activos biológicos

4.1.5.1. Caso general

Los bienes de cambio adquiridos se medirán por su **costo de reposición** (que es el recomendado), o precio de la última compra, o su **costo**.

Los bienes de cambio producidos o construidos por el ente, o que se encuentran en proceso de producción o construcción, se medirán por su **costo de reproducción o reconstrucción**, o al **costo de producción o construcción**.

Constituyen excepciones los casos particulares incluidos en el siguiente acápite.

4.1.5.2. Casos particulares

Los bienes de cambio fungibles, con **mercado activo**, y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo, se medirán por su **valor neto de realización**.

Los bienes de cambio sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio y las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia, se medirán por su **valor neto de realización**.

Los bienes de cambio que se encuentren en proceso de producción o construcción, sobre los que se hayan recibido anticipos que fijan precio, las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta y la ganancia, y el ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra, se medirán a su **valor neto de realización** proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción.

Comparación con su valor recuperable

Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de bienes de cambio no podrán superar su **valor recuperable**.

4.1.6. Bienes de uso, excepto activos biológicos

Se medirán, en cada clase, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

- a) al **costo** menos su **depreciación** acumulada; o
- b) aplicando el modelo de revaluación de acuerdo con la RT 17.

Al **costo** se le adicionarán las erogaciones posteriores a su incorporación originadas en:

- a) mejoras, siempre que sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea por: (i) aumento en su vida útil respecto de la original; (ii) aumento en su capacidad de servicio; (iii) mejora en la calidad de su producción o servicios que preste; o (iv) reducción en sus **costos** de operación;
- b) el reemplazo o reacondicionamiento mayor de componentes significativos que permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, y sea probable que como consecuencia de la erogación fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros, en cuyo caso, de corresponder, se deberá dar de baja el valor residual de los componentes reemplazados.

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

Comparación con el valor recuperable

No se requiere la comparación de la medición periódica de los bienes de uso (excepto activos biológicos y bienes de uso destinados a alquiler) en cada cierre de período, si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo.

Si no se diera esta última situación, la entidad deberá evaluar si existen ***indicios de deterioro***. Si de esa evaluación resulta que ningún indicio se verifica, la entidad no deberá realizar la comparación. Si algún indicio se verifica deberá realizar la comparación con su **valor recuperable**.

Los bienes de uso destinados a alquiler, al cierre de cada período no podrán superar su **valor recuperable**.

4.1.7. Propiedades de Inversión

Se medirán, alternativamente, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

- a) al **costo** menos su **depreciación** acumulada; o
- b) a su **valor neto de realización**.

El criterio elegido deberá aplicarse uniformemente para todo el rubro.

En el caso de optar por el inciso b) anterior, y el **valor neto de realización** es mayor que su medición contable anterior, sólo se reconocerá la ganancia resultante siempre que exista un mercado para la negociación de los bienes y su **valor neto de realización** pueda determinarse sobre la base de transacciones de un **mercado activo** cercanas a la fecha de cierre para bienes similares. Si no se cumple esta condición, la medición contable se efectuará al **costo** o al último **valor neto de realización** que se hubiere registrado, menos su **depreciación** acumulada.

Comparación con el valor recuperable

Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de las propiedades de inversiones destinadas a alquiler no podrán superar su **valor recuperable**.

Para el resto de las propiedades de inversión no se requiere la comparación de la medición periódica en cada cierre de período, si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo.

Si no se diera esta última situación, la entidad deberá evaluar si existen ***indicios de deterioro***. Si de esa evaluación resulta que ningún indicio se verifica, la entidad no deberá realizar la comparación. Si algún indicio se verifica deberá realizar la comparación con su **valor recuperable**.

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

Se medirán, alternativamente, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

- a) al **costo** original menos su **depreciación** acumulada calculada hasta la fecha en que se dejan de considerar en la categoría previa; o
- b) a su **valor neto de realización**.

El criterio elegido deberá aplicarse uniformemente para todo el rubro.

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

- a) exista un mercado para la negociación de los bienes y su **valor neto de realización** pueda determinarse sobre la base de transacciones de un **mercado activo** 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 neto de realización**) que se hubiere contabilizado, menos su **depreciación** acumulada.

Comparación con el valor recuperable

Al cierre de cada período las mediciones periódicas de los activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo aquellos retirados de servicio) no podrán superar su **valor recuperable**.

4.1.9. Participaciones permanentes en otros entes

Las participaciones que no otorgan control, control conjunto o influencia significativa, de acuerdo a las definiciones de la sección 1 de la RT 21, se medirán a su costo.

El derecho a recibir dividendos se reconocerá en el momento de su declaración, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) las capitalizaciones de resultados (dividendos en acciones) u otras capitalizaciones del patrimonio no darán lugar a cambio alguno en la medición contable de la participación;
- b) los dividendos en efectivo o en especie se reconocerán en el resultado del período de su declaración (excepto que correspondan a resultados devengados por la sociedad emisora antes de la adquisición de las participaciones, en cuyo caso se los reconocerá deduciéndolos del costo de la inversión).

Cuando no pueda determinarse si los dividendos declarados corresponden a resultados devengados con anterioridad o posterioridad a la fecha de incorporación de la participación, se presume que los que se distribuyen en primer término son los resultados obtenidos con posterioridad a dicha fecha, 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).

Comparación con el valor recuperable

Al cierre de cada período las mediciones periódicas de las participaciones permanentes en otros entes no podrán superar su **valor recuperable**.

4.1.10. Activos Intangibles

Los activos pertenecientes a este rubro deberán cumplir con las **condiciones para el reconocimiento de intangibles**.

Se medirán al **costo** menos su **depreciación** acumulada. Estos activos pueden tener vida útil indefinida, en cuyo caso no se depreciarán.

No se incluye en este rubro la llave de negocio.

Comparación con el valor recuperable

En el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida o intangibles no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generan un flujo de fondos propio e identificable, la comparación con su **valor recuperable** deberá efectuarse al cierre de cada período.

Para el resto de los activos intangibles no se requiere la comparación de su medición periódica en cada cierre de período, si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo.

Si no se diera esta última situación, la entidad deberá evaluar los **indicios de deterioro**. Si de esa evaluación resulta que ningún indicio se verifica, la entidad no deberá realizar la comparación. Si algún indicio se verifica deberá realizar la comparación con su **valor recuperable**.

4.2. PASIVO

4.2.1. Deudas comerciales

Deudas en moneda

La medición de estos pasivos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero a entregar, excepto que:

- a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregar los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o
- b) exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se medirán por su **costo de cancelación**.

Se admite la medición de estos pasivos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

Deudas no cancelables en moneda

Los pasivos en especie se medirán de acuerdo con los criterios definidos para los anticipos de clientes que fijen precio.

4.2.2. Préstamos

Cuando exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, se medirán a su **costo de cancelación**. En los restantes casos se medirán por su **costo amortizado**.

4.2.3. Deudas por remuneraciones y cargas sociales y deudas por cargas fiscales

La medición de estos pasivos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero a entregar, excepto que:

- a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregar los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o
- b) exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se medirán por su **costo de cancelación**.

Se admite la medición de estos pasivos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

En caso de existir, se adicionarán las multas y otros recargos.

4.2.4. Anticipos de clientes

Cuando los anticipos de clientes no hayan fijado precio, se los medirán al importe nominal de las sumas recibidas.

Cuando los anticipos de clientes hayan fijado el precio de los bienes y servicios a entregar, y la obligación consista en:

- a) entregar bienes que se encuentren en existencia, se los medirá por el importe asignado a dichos bienes más los **costos** adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor;
- b) entregar bienes que no se encuentren en existencia pero que pueden ser adquiridos, se los medirá por su **costo de adquisición** a la fecha de la medición más los **costos** adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor;
- c) entregar bienes que deben ser producidos, se los medirá por el importe mayor entre: i) las sumas recibidas, y ii) la suma de su **costo de producción o construcción** a la fecha de la medición más los **costos** adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor;
- d) prestar servicios, se los medirá por el importe mayor entre: i) las sumas recibidas, y ii) la suma de su **costo de producción** a la fecha de la medición.

En la medición de los bienes o los costos referidos en los incisos anteriores, su medición se realizará siempre en la proporción que el anticipo representa en el precio fijo total.

4.2.5. Otras deudas y provisiones

Deudas en moneda

En este acápite se incluyen las deudas no enunciadas en secciones anteriores (tales como dividendos a pagar en moneda, cuentas particulares de los propietarios, provisiones, entre otras), cuyos rubros podrían tener diferentes denominaciones.

La medición de estos pasivos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero a entregar, excepto que:

- a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregar los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o
- b) exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se medirán por su **costo de cancelación**.

Se admite la medición de estos pasivos segregando los componentes financieros implícitos no devengados al momento de la medición periódica (valor descontado).

Deudas no cancelables en moneda

Los pasivos en especie se medirán de acuerdo con los criterios definidos para los anticipos de clientes que fijen precio.

4.3. PATRIMONIO NETO

4.3.1. Aportes de los propietarios

4.3.1.1. Capital suscrito

Un ente reconocerá la emisión de acciones, cuotas partes u otros instrumentos de patrimonio, como capital en el momento en que sean suscritos dichos instrumentos por los propietarios. El reconocimiento se hará por su valor nominal.

4.3.1.2. Aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones

Los aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones deben considerarse como patrimonio cuando:

- a) hayan sido efectivamente integrados;
- b) surjan de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración del ente que estipule: i) 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; ii) que el destino del aporte es su futura conversión en instrumentos de capital; iii) las condiciones para dicha conversión en instrumentos de capital;
- c) hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente o por su órgano de administración ad-referéndum de ella.

Estos aportes se miden por el valor en que sean reconocidos inicialmente los activos incorporados.

Los aportes que no cumplan todas las condiciones mencionadas se reconocerán como pasivo.

4.3.1.3. Primas de emisión

Las primas de emisión se medirán en las suscripciones de capital por la diferencia entre el aporte y el valor nominal del capital suscrito.

4.3.2. Resultados acumulados

4.3.2.1. Ganancias reservadas

Son las ganancias retenidas en el ente por disposiciones legales, estatutarias u otras o por explícita voluntad social. Se medirán de acuerdo con el valor establecido en el acto que decidió su asignación.

4.3.2.2. Resultados no asignados

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

4.3.2.2.1. Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas

Los aportes efectivamente integrados, destinados a absorber pérdidas acumuladas, modifican 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 referendum de ella.

4.3.2.2.2. Distribuciones a los propietarios

El ente reducirá de los resultados no asignados las distribuciones a los propietarios.

Los honorarios de directores, síndicos y otros funcionarios de la entidad no representan distribuciones y deberán reconocerse como resultados en el período en el cual se prestaron los servicios, aunque se requiera su posterior aprobación por parte de la Asamblea, reunión de socios o similar.

4.3.2.2.3. Transferencias a aportes de los propietarios

Los resultados no asignados deberán transferirse a aportes de los propietarios cuando se apruebe la capitalización por parte de la Asamblea (u órgano equivalente),

4.3.2.2.4. Transferencias hacia y desde ganancias reservadas

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

4.4. RESULTADO DEL EJERCICIO

En este acápite sólo se incluyeron aquellos rubros y situaciones que habitualmente se producen en los EP, pero pueden surgir otros resultados que están incluidos en esta norma.

4.4.1. Ingresos

La medición de los ingresos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos incorporados o de los pasivos cancelados. En el caso de las ventas de bienes y servicios, se detraerá el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad haya otorgado.

4.4.2. Gastos

La medición de los gastos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos enajenados o consumidos o de los pasivos asumidos, con las excepciones dispuestas en el siguiente apartado.

Costo de Venta

El costo de venta de los bienes de cambio se determinará en función de alguno de los siguientes criterios:

- a) por el **costo de reposición** del momento de la venta;
- b) aplicando sobre el valor de venta el porcentaje de **costo** estimado que tome en consideración el margen bruto; o
- c) mediante la suma algebraica del valor de la existencia inicial, más las compras e incorporaciones netas, menos el valor de la existencia final.

El costo de ventas calculado conforme el inciso c) anterior, no permite segregar los resultados de tenencia, distorsionando el margen bruto. De optarse por esta alternativa, la diferencia entre ventas de bienes y servicios y su costo en el Estado de Resultados no debe identificarse como resultado bruto o términos similares. En nota a los **estados contables** se debe explicitar que los costos de ventas calculados pueden incluir resultados de tenencia no cuantificados.

El costo de venta de los bienes de cambio cuya medición periódica sea por su **valor neto de realización**, se determinará al **valor neto de realización** del momento de la venta.

4.4.3. Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización

La medición del resultado por valuación de bienes de cambio a su **valor neto de realización** se hará por diferencia entre el VNR y la medición contable anterior.

4.4.4. Impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias se reconocerá sobre la base del impuesto determinado correspondiente al ejercicio (método del impuesto a pagar). Se admite su reconocimiento aplicando el método del impuesto a las ganancias por el diferido descrito en la tercera parte de esta Resolución.

5. APLICACIÓN DE ESTA NORMA

Cuando un EP aplique o deje de aplicar esta norma, deberá hacerlo con efecto retroactivo, salvo que resultare **impracticable**.

ANEXO I - CONCEPTOS Y GUÍAS DE APLICACIÓN

Este anexo es de aplicación obligatoria y complementa lo dispuesto por la norma. Se exponen en un glosario los conceptos que merecen una explicación y las guías de aplicación de ciertos requerimientos que necesitan un mayor detalle. El ordenamiento se realizará por orden alfabético de las palabras o frases referenciadas desde la norma.

Características del entorno económico del país

Para determinar el contexto inflacionario o no, se tendrán en cuenta las características del entorno económico del país, entre las cuales se evaluarán las siguientes:

- a) la tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el índice de precios internos al por mayor (IPIM), del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), 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.

Para favorecer la consistencia en la evaluación de estas características entre distintas entidades, se establece como indicador clave y condición necesaria para reexpresar las cifras de los **estados contables**, la utilización de la pauta cuantitativa contenida en el inciso a) anterior.

Componentes financieros implícitos

Son las diferencias entre precios de compra (o venta) al contado y los correspondientes a operaciones a plazo que no se encuentran explicitadas en la documentación que sustenta la operación.

Cuando por aplicación de esta norma se segreguen los **componentes financieros implícitos**, deben tratarse como **costos financieros** (o ingresos financieros), en tal caso, si 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 y los riesgos específicos de la operación.

Condiciones para el reconocimiento de intangibles

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: (i) costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia; (ii) 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); (iii) costos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa; (iv) 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: (i) 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 (ii) no corresponda incluir las erogaciones efectuadas como un componente del costo de los bienes de uso.

Costo

El costo de un bien es el sacrificio económico 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, impuestos

indirectos no recuperables, costos de importaciones, 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. Se adopta el modelo de costeo completo.

Los componentes de los costos originalmente medidos en una moneda extranjera deben convertirse a moneda argentina aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Costo amortizado

El costo amortizado es la suma algebraica de:

- a) el importe de la medición inicial, más
- b) los componentes financieros devengados, menos
- c) las cobranzas de créditos e inversiones o el pago de deudas.

A los fines de calcular los componentes financieros devengados, se utilizará la tasa efectiva que iguale la medición inicial de los activos o pasivos con los flujos de efectivo por cobrar o por pagar, respectivamente (método de la tasa efectiva).

Costo de adquisición

El costo de adquisición es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición (importe nominal).

Se podrá medir al precio que debe pagarse por su adquisición al contado. Si el precio de contado no se conociera, se lo reemplazará por una estimación del **valor descontado** de los flujos futuros de fondos comprometidos.

En cualquier caso, se aplicarán los criterios generales de **costo**.

Costo de cancelación

El costo de cancelación de una obligación es la suma de todos los costos necesarios para liberarse de ella. En este caso, 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. Si esta tasa no existiera se aplicará la **tasa de mercado**.

Costo de producción o construcción

El costo de producción o construcción de un activo 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) en su caso, los **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 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.

Costo de reposición

El costo de reposición de un elemento debe 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:

- a) Cotizaciones o listas de precios de proveedores.
- b) **Costos de adquisición** y **costo de producción o construcción** reales.
- c) Órdenes de compra colocadas y pendientes de recepción.

- d) Cotizaciones que resulten de la oferta y la demanda en mercados públicos o privados, publicadas en boletines, periódicos o revistas.
- e) Cuando lo anterior no sea factible, podrán emplearse aproximaciones basadas en:
 - i. La aplicación de índices específicos de los precios de los activos de que se trate o de los insumos que componen su **costo**.
 - ii. Presupuestos actualizados de **costos**.

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

Costo de reproducción o reconstrucción

El costo de reproducción o reconstrucción serán determinados de acuerdo a los parámetros indicados para el **costo de producción o construcción**, recalculado a la fecha de la medición.

Costos financieros

Se considerarán costos financieros los intereses (explícitos o implícitos que se hayan segregados), 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.

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

Sin embargo, podrán activarse costos financieros en el costo de un activo que se encuentre en producción, construcción, montaje o terminación que sea de duración prolongada. A estos efectos, se aplicarán las normas establecidas en la RT 17.

Depreciación

Es la distribución sistemática y sobre una base racional de las mediciones atribuidas a un activo depreciable en los distintos ejercicios en los cuales se estima ha de ser utilizado por el ente, previa deducción, cuando corresponda, de su **valor neto de realización** que se espera tendrá el bien cuando agote su capacidad de servicio.

En dicha distribución deberá considerarse la capacidad de servicio estimada del bien (unidades a producir, período de utilización u otros criterios), la porción ya utilizada de esa capacidad, los factores económicos o legales que impongan límites al uso del bien, y otros aspectos que puedan afectar la forma en que se consumen los beneficios producidos por el activo, como políticas de mantenimiento, obsolescencia tecnológica, etc.

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 deberá reconocérsela;

- e) su capacidad de servicio, a ser estimada considerando el tipo de explotación en que se utiliza el bien, la política de mantenimiento del mismo, y su posible obsolescencia (tecnológica, comercial o legal);
- 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;
- h) la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal; y
- i) los deterioros que pudiere haber sufrido el bien por averías u otras razones.

Si apareciesen nuevas estimaciones, debidamente fundadas, de la capacidad de servicio de los bienes, de su **valor neto de realización** 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 (efecto prospectivo).

Devengado

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 produjeran los ingresos y egresos de fondos relacionados.

Emisión (de estados contables)

Se entiende por fecha de emisión de **estados contables** a aquella en la cual el órgano de administración de la entidad (Directorio, Gerencia, Comisión Directiva, Consejo de Administración, entre otros) aprueba los **estados contables** y consecuentemente autoriza su presentación pública a terceros, incluyendo accionistas, socios, asociados, entre otros (difusión externa).

Empresa en Marcha

Empresa en marcha es aquella que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible.

Estados contables

Informes contables de propósitos generales preparados para su difusión externa.

Impracticable

La aplicación de una norma o un criterio contable será impracticable cuando el ente no pueda hacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para ello. Sobre este criterio, las normas proporcionarán exenciones específicas al aplicar requerimientos particulares.

Indicios de deterioro

A efectos de realizar la comparación o no con el **valor recuperable** de ciertos activos, los indicios a considerar son, entre otros, los siguientes (los indicados entre paréntesis corresponden a situaciones en que se podrían haber revertido desvalorizaciones anteriores):

- a) de origen externo:

- i) 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;
- ii) 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);
- iii) 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;
- iv) disminución (o aumento) del valor total de las acciones del ente no atribuibles a las variaciones de su patrimonio contable;

b) de origen interno:

- (i) evidencias de obsolescencia o daño físico del activo;
- (ii) 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);
- (iii) evidencias de que las prestaciones de los bienes son peores (o mejores) que las anteriormente previstas;
- (iv) 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.

Ingresos en el ejercicio anual anterior

Este monto se determina considerando los ingresos por ventas netas o recursos ordinarios incluidos en el estado de resultados o estado de recursos y gastos (según fuera apropiado) correspondiente al ejercicio anual anterior. Si el período anterior fuera irregular deberá anualizarse.

En el caso de tratarse de un primer ejercicio, se tomará como sucedáneo del monto de ingresos correspondiente al ejercicio anterior, el ingreso del ejercicio corriente, anualizado. De este modo, la cifra anualizada quedaría en importes de cierre del período actual, por lo tanto, será preciso que este monto se retrotraiga 12 meses, es decir, que sea **reexpresado** para homogeneizarlo con la cifra del inciso c) del punto 1 de esta norma.

Mercado activo

Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.

Reconocimiento

Las condiciones para reconocer los elementos en los **estados contables** son:

- a) que cumplan con las definiciones de los elementos de los **estados contables** contenidas en la RT 16.
- b) que tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad descrito en la RT 16.

Reexpresado

El índice que se utilizará para la reexpresión del monto de los ingresos será el establecido por la RT N° 6 para aplicar el proceso de reexpresión.

Tasa de mercado

Es una tasa de interés que refleja las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos del activo o pasivo en cuestión, al momento de la medición.

Valor corriente

Es una gama de valores que corresponde al momento de la medición tales como el **costo de reposición**, el **valor descontado** cuando se usa una tasa del momento de la medición, el **costo de reproducción o reconstrucción**, el **valor neto de realización**, el valor neto de realización proporcional y el **costo de cancelación**. En cada caso, aquél que sea más adecuado para el activo o pasivo en cuestión.

Valor de uso

Es el valor actual de los flujos netos de fondos esperados que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta).

Ese flujo neto de fondos basado en el presupuesto del ente podrá ser reemplazado por una proyección basada en los resultados obtenidos en los tres últimos ejercicios, siempre que las evidencias externas no demuestren que debe modificarse dicha premisa.

Valor descontado

Es el valor presente de los flujos futuros de fondos a recibir o entregar, utilizando la tasa efectiva o la **tasa de mercado**, de acuerdo con el método descrito en **costo amortizado**.

Valor neto 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 generare 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).

Valor recuperable

Es el mayor importe entre el **valor neto de realización** y el **valor de uso** de un activo.

En el caso de bienes de uso e intangibles, la comparación se podrá efectuar a nivel de cada bien, o a nivel de actividad generadora de efectivo (AGE) o a nivel global.

Consideraciones para la comparación del valor contable de los créditos con su valor recuperable: 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 incluidas 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 deudor; 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; y 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. A efectos de realizar el descuento de los flujos de fondos que generarán las cuentas por cobrar, se utilizará la misma tasa utilizada para la medición periódica del crédito.

Consideraciones para la comparación del valor contable de los bienes de cambio con su valor recuperable: la comparación 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.

Consideraciones para la comparación del valor contable del resto de activos con su valor recuperable: a estos efectos se considerarán las pautas contenidas en la RT 17.

ANEXO II - TEMAS TRATADOS EN OTRAS RT⁸

A efectos de brindar una ayuda adicional en las cuestiones no previstas en la presente norma que deberán solucionarse según lo expresado en el segundo párrafo de la sección 4, se presenta el siguiente cuadro, ordenado de forma alfabética, en el cual se indica la remisión a la norma respectiva.

Tema	RT y sector en donde está tratado
Activación de costos financieros	Sección 4.2.7. - RT 17
Activos Biológicos	Secciones 4.4., 5.5. y 5.11. - RT17 y RT 22
Activos originados en instrumentos derivados y/o que forman parte de operaciones de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18
Activos y pasivos que son ítems o partidas cubiertas o instrumentos de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18
Arrendamientos	Sección 4 (Arrendamientos) - RT 18.
Bienes incorporados por fusiones y escisiones	Sección 6 (Combinaciones de negocios) - RT 18 Sección 7 (Escisiones) - RT 18

⁸ En cada título se indica la sección original de la RT para facilitar su relación.

Combinaciones de negocios	Sección 6 (Combinaciones de negocios) - RT 18
Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial o del de consolidación proporcional	Sección 1 (Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial proporcional o del de consolidación proporcional) - RT 18
Llave de negocio	Sección 3 (Llave de negocio) - RT 18
Modelo de revaluación de bienes de uso	Sección 5.11. - RT 17
Pasivos por beneficios a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo	RT 23. Normas contables profesionales: Beneficios a los empleados posteriores a la relación laboral y otros beneficios a largo plazo
Participaciones no societarias en negocios conjuntos	RT 14. Información contable de participación en negocios conjuntos.

Participaciones permanentes en otras sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa	Secciones 4.4. y 5.9. - RT 17 y Sección 1 (Medición contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa) - RT 21.
Pasivos originados en instrumentos financieros derivados y/o que forman parte de operaciones de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18.
Reclasificación en la medición de Inversiones Permanentes	Sección 1 - RT 21.
Reestructuraciones	Sección 5 (Reestructuraciones)- RT 18
Resultados diferidos	Sección B.2., Capítulo V - RT 9 y 11

ANEXO III - ASPECTOS DE PRESENTACIÓN ESPECIALES PARA LOS EP

Los EP podrán no exponer la información complementaria requerida por:

1.- Resolución Técnica Nº 8 (Normas generales de exposición contable)

1.1.- El acápite 5 del inciso b) de la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del capítulo VII de la segunda parte de ésta Resolución: cuando se hayan reconocido o revertido desvalorizaciones de activos: (i) si la desvalorización o la reversión correspondiere a bienes individuales:

su naturaleza y una breve descripción de ellos; (ii) si la desvalorización o reversión correspondiere a actividades generadoras de efectivo, se informará su descripción, indicando si corresponden a líneas de productos, plantas, negocios, áreas geográficas, segmentos, etc.; y si la conformación de los grupos varió desde la anterior estimación de su valor recuperable y, de ser así, las formas anterior y actual de integrar los grupos y las razones del cambio.

2.- Resolución Técnica Nº 9 (Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios)

2.1.- 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 segunda parte de esta Resolución.

2.2.- El inciso a) de la sección C.7 (Impuesto a las ganancias) del capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de esta Resolución.

2.3.- El inciso C.2. (Instrumentos financieros) de la sección C (Cuestiones diversas) del capítulo VI (Información complementaria).

3.- Resolución Técnica Nº 11 (Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro)

3.1. El inciso A.2. (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) de del capítulo VII (Información complementaria).

4.- Resolución Técnica Nº 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular)

4.1.- Los siguientes incisos y párrafo de las secciones 4.7.1 (En relación con todos los contratos de arrendamiento) y 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero) de esta resolución:

- i) el inciso b) de la sección 4.7.1 (En relación con todos los contratos de arrendamiento);
- ii) el primer párrafo de la sección 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero);
- iii) el inciso a) de la sección 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero).

TERCERA PARTE⁹

NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN PARA ENTES MEDIANOS (EM)

Para los EM se aplicarán los mismos párrafos que los EP (segunda parte), excepto los que se describen a continuación, que los sustituyen.

Estructura

La tercera parte de esta resolución técnica está conformada por:

- Cuerpo de la norma:
 - Sección 1: Alcance

⁹ Segunda Parte de la Resolución M.D. Nº 2/2016 del CPCECABA.

- Sección 2: Normas generales
- Sección 3: Presentación
- Sección 4: Criterios de medición contable de activos, pasivos y patrimonio neto. Cuantificación de resultados
- Sección 5: Aplicación
 - Anexo I “Conceptos y guías de aplicación” de los términos utilizados en forma reiterada en el cuerpo de la norma,
 - Anexo II “Temas tratados en otras RT”,
 - Anexo III “Aspectos de presentación para los EM”.

Los términos o frases específicos utilizado en forma reiterada en el cuerpo de la norma, se escriben en **cursiva, negrita y subrayado**, para relacionarlos con la definición o guías de aplicación del Anexo I.

Los temas que se han considerado no habituales en los EM se presentan en el Anexo II para conocer la norma y sección que lo trata.

Ciertos aspectos de exposición específicos para los EM se presentan en el Anexo III.

1. ALCANCE

Esta tercera parte podrá aplicarse para la preparación de **estados contables** de aquellos entes que califican como Entes Pequeños (EP) y Entes Medianos (EM) en esta resolución técnica, con o sin fines de lucro y cualesquiera sean los períodos por ellos cubiertos.

Se consideran EM aquellos que:

- a) no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
- b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
- c) el monto de **ingresos en el ejercicio anual anterior** haya sido superior a quince millones (\$ 15.000.000) y hasta setenta y cinco millones de pesos (\$ 75.000.000). Estos importes serán **reexpresados** tomando como base diciembre de 2014;
- d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y
- e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

En el caso de los EM que superen el importe mencionado en el inciso c) de esta sección durante el ejercicio anual actual y, en algunos casos, deban aplicar en el siguiente ejercicio otros criterios de reconocimiento y medición, informarán esta situación en nota a los **estados contables**.

2. NORMAS GENERALES

2.1. Premisas fundamentales

2.2. Reconocimiento

2.3. Reconocimiento de variaciones patrimoniales

2.4. Baja de activos o pasivos

2.5. Consistencia en la aplicación de criterios alternativos

2.6. Expresión en moneda homogénea

2.7. Mediciones en moneda extranjera

Las secciones anteriores (2 hasta 2.7) tienen la misma redacción que la segunda parte (EP).

2.8. 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) se reconocerán de acuerdo con lo expuesto a continuación:

- a) los favorables sólo en los casos previstos en la sección de Impuesto a las ganancias,
- b) los desfavorables 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 y;
 - 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.

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

2.10. Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores

3. PRESENTACIÓN

Las secciones anteriores (2.9 hasta 3) tienen la misma redacción que la segunda parte.

4. CRITERIOS DE MEDICIÓN CONTABLE DE ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO NETO. CUANTIFICACIÓN DE RESULTADOS

Estos criterios se han estructurado siguiendo, en general, el ordenamiento del estado de situación patrimonial, el estado de resultados y el estado de evolución del patrimonio neto. Sólo se incluyeron aquellos rubros y situaciones consideradas frecuentes en los EM.

Para las situaciones cuyos criterios de reconocimiento o de medición no estén contemplados en la presente norma, deberán aplicarse los criterios particulares contenidos en las normas detalladas a continuación, respetando el orden de prioridad asignado:

- a) la RT 17;

- b) lo establecido en las Resoluciones y las Interpretaciones emitidas y que se emitan en el futuro y traten temas particulares de reconocimiento y medición¹⁰;
- c) la RT 16.

Se ha clasificado la medición en dos partes: medición inicial y medición periódica. La medición inicial se ha separado en medición inicial de bienes y servicios y medición inicial de créditos y pasivos.

La medición periódica sigue el ordenamiento de los **estados contables**.

Medición inicial

Medición inicial de Bienes y Servicios

La medición al momento de incorporación al patrimonio se hará de acuerdo con los criterios establecidos a continuación:

- La medición inicial de los bienes y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su **costo de adquisición**.
- La medición inicial de los bienes producidos o construidos, se efectuará a su **costo de producción o construcción**.
- La medición inicial de los bienes incorporados por aportes y donaciones se efectuará a su **valor corriente** a la fecha de incorporación.
- La medición inicial de los bienes incorporados por trueque se efectuará a su **costo de reposición** a la fecha de incorporación, 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 reconocerá resultado y la medición original de los bienes incorporados se hará al importe de la medición contable del activo entregado.

Medición inicial de créditos

Cuando se trate de créditos en moneda a corto plazo (vencimiento a menos de un año desde su incorporación), se podrán medir al importe nominal de las sumas de dinero a recibir o al importe a detracer del pago a efectuar¹¹ (excluyendo componentes financieros explícitos). Se admite su medición segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados (**valor descontado**).

Cuando se trate de créditos en moneda a largo plazo (vencimiento a un año o más desde su incorporación), se medirán segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados (**valor descontado**).

Cuando se trate de derechos a recibir bienes o a recibir servicios por la entrega de efectivo o equivalente correspondiente a un anticipo o al precio total de una operación de compra, se medirá por las sumas entregadas.

¹⁰ No deben tenerse en cuenta las resoluciones técnicas e interpretaciones de la FACPCE relacionadas con la adopción de las NIIF -segunda parte de la RT 26 y Circulares de adopción de las NIIF-, que traten el tema en particular o temas similares y relacionados.

¹¹ Es el caso de importes que correspondan detracer de sumas mayores a pagar (ejemplo: saldos a favor de impuestos).

Cuando se trate de derechos a recibir bienes o a recibir servicios por la entrega de un bien o la prestación de un servicio correspondiente a un anticipo o al precio total de una operación de compra se medirá por el valor de reposición del bien entregado o del servicio prestado.

Cuando se trate de derechos a recibir bienes o a recibir servicios por una operación de venta, se medirá por la medición inicial que corresponde al bien a recibir o por el valor de reposición del servicio a recibir.

Medición inicial de pasivos

Cuando se trate de deudas en moneda a corto plazo (vencimiento a menos de un año desde su incorporación), se podrán medir al importe nominal de las sumas de dinero a entregar o el importe del menor cobro a recibir¹² (excluyendo componentes financieros explícitos). Se admite su medición segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados (**valor descontado**).

Cuando se trate de deudas en moneda a largo plazo (vencimiento a un año o más desde su incorporación), se medirán segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados (**valor descontado**).

Si la obligación consiste en entregar bienes (que no sean efectivo), o prestar servicios asumidos contra la recepción de dinero, se medirán de acuerdo con el importe recibido. En los restantes casos, se medirán de acuerdo con el **costo de reposición** o **costo de reproducción** de los bienes o servicios a entregar.

La medición inicial de los pasivos incorporados por aportes se efectuará a su **valor corriente** de la fecha de incorporación.

Medición periódica

4.1. ACTIVO

4.1.1. Caja y bancos

4.1.2. Inversiones

Las secciones anteriores (4.1 hasta 4.1.2) tienen la misma redacción que la segunda parte.

4.1.3. Créditos por ventas

Créditos en moneda

La medición de estos créditos se podrá realizar al importe nominal de las sumas de dinero a recibir, excepto que:

¹² Es el caso de anticipos de terceros que correspondan detraer de sumas mayores a cobrar (ejemplo anticipos de clientes que no fijen precio).

a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya segregado (por obligación¹³ o por opción) los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o
b) exista la intención y factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, en cuyo caso se medirán por su **valor neto de realización**.

Si el ente hubiera optado por no segregarse los **componentes financieros implícitos** al inicio, se admite la medición de estos créditos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

4.1.4. Otros Créditos

Créditos en moneda

La medición de estos créditos se podrá realizar al importe nominal de las sumas de dinero a recibir o al importe a deducir del pago a efectuar, excepto que:

a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya segregado (por obligación¹⁴ o por opción) los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o
b) exista la intención y factibilidad de negociarlos, cederlos o transferirlos anticipadamente, en cuyo caso se medirán por su **valor neto de realización**.

Si el ente hubiera optado por no segregarse los **componentes financieros implícitos** al inicio, se admite la medición de estos créditos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

Los activos por impuesto diferido se medirán a su valor nominal.

4.1.5. Bienes de cambio, excepto activos biológicos

4.1.5.1. Caso general

Los bienes de cambio adquiridos se medirán por 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.

Los bienes de cambio producidos o contruidos por el ente, o que se encuentran en proceso de producción o construcción, se medirán por su **costo de reproducción o reconstrucción**. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el **costo de producción o construcción**.

Constituyen excepciones los casos particulares incluidos en el siguiente acápite.

4.1.5.2. Casos particulares

Esta sección tiene la misma redacción que la segunda parte.

¹³ El ente debe segregarse los Componentes financieros implícitos al inicio cuando se trata de cuentas a cobrar o a pagar a largo plazo, y tiene la opción de hacerlo cuando son de corto plazo.

¹⁴ Ídem 13

4.1.6. Bienes de uso, excepto activos biológicos

Se medirán, en cada clase, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

- a) al **costo** menos su **depreciación** acumulada; o
- b) aplicando el modelo de revaluación de acuerdo con la RT 17.

Al **costo** se le adicionarán las erogaciones posteriores a su incorporación originadas en:

- a) mejoras, siempre que sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea por:(i) aumento en su vida útil respecto de la original; (ii) aumento en su capacidad de servicio; (iii) mejora en la calidad de su producción o servicios que preste; o (iv) reducción en sus costos de operación;
- b) el reemplazo o reacondicionamiento mayor de componentes significativos que permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, y sea probable que como consecuencia de la erogación fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros, en cuyo caso, de corresponder, se deberá dar de baja el valor residual de los componentes reemplazados.

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

Comparación con el valor recuperable

La entidad deberá evaluar si existen **indicios de deterioro**. Si de esa evaluación resulta que ningún indicio se verifica, la entidad podrá no realizar la comparación. Si algún indicio se verifica deberá realizar la comparación con su **valor recuperable**.

Para los bienes de uso destinados a alquiler, la comparación con su **valor recuperable** deberá efectuarse al cierre de cada período.

4.1.7. Propiedades de Inversión

Se medirán, alternativamente, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

- a) al **costo** menos su **depreciación** acumulada; o
- b) a su **valor neto de realización**.

El criterio elegido deberá aplicarse uniformemente para todo el rubro.

En el caso de optar por el inciso b) anterior, y el **valor neto de realización** es mayor que su medición contable anterior, sólo se reconocerá la ganancia resultante siempre que exista un mercado para la negociación de los bienes y su **valor neto de realización** pueda determinarse sobre la base de transacciones de un **mercado activo** cercanas a la fecha de cierre para bienes similares. Si no se cumple esta condición, la medición contable se efectuará al **costo** o al último **valor neto de realización** que se hubiere registrado, menos su **depreciación** acumulada.

Comparación con el valor recuperable

Al cierre de cada período, las mediciones periódicas de las propiedades de inversión destinadas a alquiler deben compararse con su **valor recuperable**.

Para el resto de las propiedades de inversión, la entidad deberá evaluar si existen **indicios de deterioro**. Si de esa evaluación resulta que ningún indicio se verifica, la entidad podrá no realizar la comparación. Si algún indicio se verifica deberá realizar la comparación con su **valor recuperable**.

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

4.1.9. Participaciones permanentes en otros entes

Las secciones anteriores (4.1.8 y 4.1.9) tienen la misma redacción que la segunda parte.

4.1.10. Activos Intangibles

Los activos pertenecientes a este rubro deberán cumplir con las **condiciones para el reconocimiento de intangibles**.

Se medirán al **costo** menos su **depreciación** acumulada. Estos activos pueden tener vida útil indefinida, en cuyo caso no se depreciarán.

No se incluye en este rubro la llave de negocio.

Comparación con el valor recuperable

En el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida o intangibles no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generan un flujo de fondos propio e identificable, la comparación con su **valor recuperable** deberá efectuarse al cierre de cada período.

Para el resto de los activos intangibles, la entidad deberá evaluar los **indicios de deterioro**. Si de esa evaluación resulta que ningún indicio se verifica, la entidad podrá no realizar la comparación. Si algún indicio se verifica deberá realizar la comparación con su **valor recuperable**.

4.2. PASIVO

4.2.1. Deudas comerciales

Deudas en moneda

La medición de estos pasivos se podrá realizar al importe nominal de las sumas de dinero a entregar, excepto que:

- a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya segregado (por obligación¹⁵o por opción) los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o
- b) exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se medirán por su **costo de cancelación**.

¹⁵ Ídem 13

Si el ente hubiera optado por no segregar los **componentes financieros implícitos** al inicio, se admite la medición de estos pasivos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

4.2.2. Préstamos

Esta sección tiene la misma redacción que la segunda parte.

4.2.3. Deudas por remuneraciones y cargas sociales y deudas por cargas fiscales

La medición de estos pasivos se podrá realizar al importe nominal de las sumas de dinero a entregar, excepto que:

- a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya segregado (por obligación¹⁶ o por opción) los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o
- b) exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se medirán por su **costo de cancelación**.

Si el ente hubiera optado por no segregar los **componentes financieros implícitos** al inicio, se admite la medición de estos pasivos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

En caso de existir, se adicionarán las multas y otros recargos.

Los pasivos por impuesto diferido se medirán a su importe nominal.

4.2.4. Anticipos de clientes

Esta sección tiene la misma redacción que la segunda parte.

4.2.5. Otras deudas y provisiones

Deudas en moneda

En este acápite se incluyen las deudas no enunciadas en secciones anteriores (tales como dividendos a pagar en moneda, cuentas particulares de los propietarios, provisiones, entre otras), cuyos rubros podrían tener diferentes denominaciones.

La medición de estos pasivos se podrá realizar al importe nominal de las sumas de dinero a entregar, excepto que:

- a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya segregado (por obligación¹⁷ o por opción) los **componentes financieros implícitos** al inicio, en cuyo caso se medirán por su **costo amortizado**; o

¹⁶ Ídem 13

¹⁷ Ídem 13

b) exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se medirán por su **costo de cancelación**.

Si el ente hubiera optado por no segregar los **componentes financieros implícitos** al inicio, se admite la medición de estos pasivos segregando los **componentes financieros implícitos** no devengados al momento de la medición periódica (**valor descontado**).

4.3. PATRIMONIO NETO

4.3.1. Aportes de los propietarios

4.3.1.1. Capital suscrito

4.3.1.2. Aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones

4.3.1.3. Primas de emisión

4.3.2. Resultados acumulados

4.3.2.1. Ganancias reservadas

4.3.2.2. Resultados no asignados

4.3.2.2.1. Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas

4.3.2.2.2. Distribuciones a los propietarios

4.3.2.2.3. Transferencias a aportes de los propietarios

4.3.2.2.4. Transferencias hacia y desde ganancias reservadas

Las secciones anteriores (4.3 hasta 4.3.2.2.4) tienen la misma redacción que la segunda parte.

4.4. RESULTADO DEL EJERCICIO

En este acápite sólo se incluyeron aquellos rubros y situaciones que habitualmente se producen en los EM, pero pueden surgir otros resultados que están incluidos en esta norma.

4.4.1. Ingresos

4.4.2. Gastos

Costo de Venta

4.4.3. Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización

Las secciones anteriores (4.4.1 hasta 4.4.3) tienen la misma redacción que la segunda parte.

4.4.4. Impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias se reconocerá sobre la base del método del diferido.

Este método, basado en el balance, se aplica para contabilizar el efecto del impuesto a las ganancias en el ejercicio. Se requiere que el ente reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados contables.

Procedimiento de aplicación

Los pasos para su aplicación son:

- a. El impuesto determinado (que surge de la presentación impositiva) se imputará a impuesto a las ganancias.
- b. La variación del saldo de los activos y pasivos diferidos producida en el período se imputará a impuesto a las ganancias.
- c. La determinación de los saldos al cierre del periodo de los activos y pasivos diferidos se hará de la siguiente manera:
 - c.1. el valor contable al cierre del período de los activos y pasivos se comparará con su base fiscal,
 - c.2. las diferencias determinadas representan diferencias temporarias deducibles (activos por impuesto diferido) o diferencias temporarias imponibles (pasivos por impuesto diferido);
 - c.3. estas diferencias temporarias, con algunas **excepciones**, se multiplican por la tasa fiscal, y se obtiene el saldo al cierre de los activos y pasivos por impuesto diferido.
- d. Cuando existan pérdidas fiscales (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 la deducción futura sea probable (por la expectativa de ganancias impositivas suficientes antes de cumplirse el plazo de prescripción de las pérdidas fiscales).

Principio general para el reconocimiento de activos y pasivos diferidos

El ente debe, con ciertas **excepciones**:

- a) reconocer un pasivo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores,
- b) reconocer un activo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales menores.

No se reconocerá un activo o pasivo por impuesto diferido si la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo no se espera que produzca pagos fiscales menores o mayores, respectivamente (por ejemplo, los aumentos en la medición de determinados tipos de hacienda, pueden no producir mayores pagos fiscales, en el momento de la venta, si se mantiene el número de cabezas de esa hacienda).

Valor recuperable

Los activos por impuestos diferidos, al cierre de cada período, no podrán superar su **valor recuperable**.

Aplicación del método

Para aplicar este método también se considerarán, los **aspectos adicionales para aplicar el método del impuesto diferido.**

5. APLICACIÓN DE ESTA NORMA

Cuando un EM aplique o deje de aplicar esta norma, deberá hacerlo con efecto retroactivo, salvo que resultare **impracticable.**

ANEXO I - CONCEPTOS Y GUÍAS DE APLICACIÓN

Aspectos adicionales para aplicar el método del impuesto diferido.

Determinación de la base fiscal de los activos.

La base fiscal de los activos se determinará en base a las siguientes reglas:

- a. Los activos cuyos flujos de fondos futuros tengan efectos fiscales (por ejemplo, la venta de un bien de cambio, el uso de un bien de uso, etc.) se determinarán por el importe que podrá ser deducible de los ingresos fiscales para determinar el resultado fiscal.
- b. Los activos cuyos flujos de fondos futuros no tengan efectos fiscales (por ejemplo, la cobranza de una cuenta a cobrar por ventas, cuyo resultado fiscal se reconoció al realizar la venta; un dividendo a cobrar exento, etc.) se determinarán en base a su valor contable.

Algunas partidas tienen base fiscal pero no se reconocen como activos en el estado de situación financiera.

Determinación de la base fiscal de los pasivos.

La base fiscal de los pasivos en general se determinará por su importe contable menos cualquier suma que podrá deducirse en el futuro, en la determinación del resultado fiscal (por ejemplo: un pasivo por multas no deducibles fiscalmente, la base fiscal es igual a su base contables; una previsión para juicios que será deducible fiscalmente en ejercicios futuros, la base fiscal es cero).

Cuando el pasivo corresponde a ingresos que se reciben en forma anticipada, la base fiscal será el importe en libros menos cualquier importe de ingresos que no resultará gravado en el futuro, porque ya tributó en el ejercicio de cobro (ejemplo: alquileres cobrados por adelantado).

Algunas partidas tienen base fiscal pero no se reconocen como pasivos en el estado de situación financiera.

Tasa fiscal

Es aquella que se espera esté vigente en el momento de producirse la reversión de las diferencias temporarias, en base a normas legales que estén prácticamente aprobadas en la fecha de cierre del ejercicio.

Excepciones al reconocimiento de activos y pasivos diferidos a partir de la determinación de las diferencias temporarias

No se reconocerán estos activos y pasivos diferidos cuando las diferencias estén relacionadas con:

- a. un valor llave que no es deducible impositivamente,
- b. el reconocimiento inicial de activos o pasivos provenientes de una transacción que no es una combinación de negocios, y que a la fecha de la transacción no afecta el resultado contable o el resultado impositivo,
- c. activos y pasivos en sucursales, en sociedades controladas o vinculadas o en negocios conjuntos, en cuyo caso:
 - 1. no se reconocerá un pasivo por impuesto diferido, si el ente inversor puede controlar los momentos en que tales diferencias temporarias se reversarán, y sea improbable que dichas diferencias se reverseen en el futuro previsible;
 - 2. no se reconocerá un activo por impuesto diferido, si no fuera probable que las diferencias temporarias reviertan en el futuro previsible.

El ente, podrá no reconocer una diferencia temporaria relacionada con los terrenos agropecuarios sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se reverseen en el futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible).

Comparación con el valor recuperable de los activos por impuestos diferidos

Para comparar el valor contable de los activos por impuestos diferidos con su valor recuperable se analizará:

- a. La posible compensación futura de los activos por impuestos diferidos con los pasivos por impuestos diferidos,
- b. Para el remanente de los activos por impuestos diferidos del inciso anterior se evaluará si es probable que las ganancias fiscales futuras alcanzarán para absorberlo (considerando también las pérdidas fiscales y créditos fiscales no utilizados).

En la medida que sea improbable la recuperación total o parcial de un activo por impuesto diferido, se reconocerá una desvalorización del activo por impuesto diferido y su contrapartida será el Impuesto a las Ganancias del ejercicio.

Estas desvalorizaciones podrán revertir en períodos posteriores.

Distribución del impuesto a las ganancias

La presentación del impuesto a las ganancias que surge de aplicar este método, se hará mediante la distribución entre los componentes relacionados de resultados, resultados diferidos y otros componentes del patrimonio neto. Esta distribución se realizará considerando la registración que se utilizó para reflejar el cambio de valor de los activos y pasivos que generó las diferencias con la base fiscal.

Información complementaria

En los casos en que no se reconocen activos o pasivos por impuesto diferido basados en el título “Excepciones al reconocimiento de activos y pasivos diferidos a partir de la determinación de las diferencias temporarias” de este Anexo, se brindará para cada tipo de excepción, la siguiente información complementaria:

- a. El monto de la diferencia temporaria, indicando si es activa o pasiva, multiplicada por la tasa impositiva, y
- b. Las razones por las que no se reconocieron como activos y pasivos diferidos

Características del entorno económico del país

Componentes financieros implícitos

Condiciones para el reconocimiento de intangibles

Costo

Costo amortizado

Los títulos anteriores tienen la misma redacción que la segunda parte.

Costo de adquisición

Adquisición con vencimiento a largo plazo (un año o más a partir de la incorporación):

El costo de adquisición es el precio que debe pagarse por su adquisición al contado. Si el precio de contado no se conociera, se lo reemplazará por una estimación del **valor descontado** de los flujos futuros de fondos comprometidos.

Adquisición al contado o con vencimiento a corto plazo (menor a un año a partir de la incorporación):

El costo de adquisición es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición (importe nominal). Se podrá medir al precio que debe pagarse por su adquisición al contado. Si el precio de contado no se conociera, se lo reemplazará por una estimación del **valor descontado** de los flujos futuros de fondos comprometidos.

En cualquier caso, se aplicarán los criterios generales de **costo**.

Costo de cancelación

Costo de producción o construcción

Costo de reposición

Costo de reproducción o reconstrucción

Costos financieros

Depreciación

Devengado

Emisión (de estados contables)

Empresa en Marcha

Estados contables

Los títulos anteriores tienen la misma redacción que la segunda parte.

Excepciones

Este término se refiere a las ***Excepciones al reconocimiento de activos y pasivos diferidos a partir de la determinación de las diferencias temporarias*** incluido en el título “Aspectos adicionales para aplicar el método del impuesto diferido” de este Anexo I.

Impracticable

Indicios de deterioro

Ingresos en el ejercicio anual anterior

Mercado activo

Reconocimiento

Reexpresado

Tasa de mercado

Valor corriente

Valor de uso

Valor descontado

Valor neto de realización

Valor recuperable

Los títulos anteriores tienen la misma redacción que la segunda parte.

ANEXO II- TEMAS TRATADOS EN OTRAS RT¹⁸

A efectos de brindar una ayuda adicional en las cuestiones no previstas en la presente norma que deberán solucionarse según lo expresado en el segundo párrafo de la sección 4, se presenta el siguiente cuadro, ordenado de forma alfabética, en el cual se indica la remisión a la norma respectiva.

<u>Tema</u>	<u>RT y sector en donde está tratado</u>
Activación de costos financieros	Sección 4.2.7. - RT 17
Activos Biológicos	Secciones 4.4., 5.5. y 5.11.-RT17 y RT 22
Activos originados en instrumentos derivados y/o que forman parte de operaciones de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18
Activos y pasivos que son ítems o partidas cubiertas o instrumentos de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18
Arrendamientos	Sección 4 (Arrendamientos) - RT 18.

¹⁸ En cada título se indica la sección original de la RT para facilitar su relación.

Bienes incorporados por fusiones y escisiones	Sección 6 (Combinaciones de negocios) - RT 18 Sección 7 (Escisiones) - RT 18
Combinaciones de negocios	Sección 6 (Combinaciones de negocios) - RT 18
Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial o del de consolidación proporcional	Sección 1 (Conversiones de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial proporcional o del de consolidación proporcional) - RT 18
Cuestiones no previstas en la norma para entes medianos (EM)	Al aplicar la RT 17 (en el orden indicado), corresponderá adicionalmente considerar la sección 9 de la RT 17.
Llave de negocio	Sección 3 (Llave de negocio) -RT 18
Modelo de revaluación de bienes de uso	Sección 5.11. - RT 17
Pasivos por beneficios a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo	RT 23. Normas contables profesionales: Beneficios a los empleados posteriores a la relación laboral y otros beneficios a largo plazo

Participaciones no societarias en negocios conjuntos	RT 14. Información contable de participación en negocios conjuntos.
Participaciones permanentes en otras sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa	Secciones 4.4. y 5.9. - RT17 y Sección 1 (Medición contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa) - RT 21.
Pasivos originados en instrumentos financieros derivados y/o que forman parte de operaciones de cobertura	Sección 2 (Instrumentos derivados y operaciones de cobertura) - RT 18.
Reclasificación en la medición de Inversiones Permanentes	Sección 1 - RT 21.
Reestructuraciones	Sección 5 (Reestructuraciones)-RT 18
Resultados diferidos	Sección B.2., Capítulo V - RT 9 y 11

ANEXO III- ASPECTOS DE PRESENTACIÓN ESPECIALES PARA LOS EM

Los EM podrán no exponer la información complementaria requerida por: 1.-Resolución Técnica Nº 8 (Normas generales de exposición contable)

1.1.- El acápite 5 del inciso b) de la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del capítulo VII de la segunda parte de ésta Resolución: cuando se hayan reconocido o revertido desvalorizaciones de activos: (i) si la desvalorización o la reversión correspondiere a bienes individuales: su naturaleza y una breve descripción de ellos; (ii) si la desvalorización o reversión correspondiere a actividades generadoras de efectivo, se informará su descripción, indicando si corresponden a líneas de productos, plantas, negocios, áreas geográficas, segmentos, etc.; y si la conformación de los grupos varió desde la anterior estimación de su valor recuperable y, de ser así, las formas anterior y actual de integrar los grupos y las razones del cambio.

2.- Resolución Técnica Nº 9 (Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios)

2.1.- 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 segunda parte de esta Resolución.

2.2.-El inciso a) de la sección C.7 (Impuesto a las ganancias) del capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de esta Resolución.

2.3.-El inciso C.2. (Instrumentos financieros) de la sección C (Cuestiones diversas) del capítulo VI (Información complementaria).

3.- Resolución Técnica Nº 11 (Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro)

3.1. El inciso A.2. (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) de del capítulo VII (Información complementaria).

4.- Resolución Técnica Nº 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular)

4.1.-Los siguientes incisos y párrafo de las secciones 4.7.1 (En relación con todos los contratos de arrendamiento) y 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero) de esta resolución:

i) el inciso b) de la sección 4.7.1 (En relación con todos los contratos de arrendamiento);

ii) el primer párrafo de la sección 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero);

iii) el inciso a) de la sección 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero).