

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES, RESOLUCION TECNICA FACPCE N ° 16.

**APROBADAS POR EL CPCECF
Por Resolución C. N° 93/2005**

Vigencia para ejercicios completos o períodos intermedios **correspondientes a los ejercicios que se inicien** a partir del 1° de enero de 2006, admitiéndose su aplicación anticipada.

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

ÍNDICE

RESOLUCIÓN C. N° 93/2005

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 16 MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

1. Introducción
 2. Objetivo principal de los estados contables
 3. Requisitos de la información contenida en los estados contables
 - 3.1. Atributos
 - 3.1.1. Pertinencia (atingencia)
 - 3.1.2. Confiabilidad (credibilidad)
 - 3.1.3. Sistematicidad
 - 3.1.4. Comparabilidad
 - 3.1.5. Claridad (comprensibilidad)
 - 3.2. Restricciones que condicionan el logro de los requisitos
 - 3.2.1. Oportunidad
 - 3.2.2. Equilibrio entre costos y beneficios
 4. Elementos de los estados contables
 - 4.1. Situación patrimonial
 - 4.1.1. Activos
 - 4.1.2. Pasivos
 - 4.1.3. El patrimonio neto y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas
 - 4.2. Evolución patrimonial
 - 4.2.1. Transacciones con los propietarios o sus equivalentes
 - 4.2.2. Ingresos, gastos, otros ingresos y egresos
 - 4.2.3. Impuestos sobre las ganancias
 - 4.2.4. Participaciones de accionistas no controlantes en los resultados de las empresas controladas
 - 4.2.5. Variaciones patrimoniales puramente cualitativas
 - 4.3. Evolución financiera
 - 4.3.1. Recursos financieros
 - 4.3.2. Orígenes y aplicaciones
 5. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables
 6. Modelo contable
 - 6.1. Unidad de medida
 - 6.2. Criterios de medición
 - 6.3. Capital a mantener
 7. Desviaciones aceptables y significación
- RESOLUCIÓN C. D. 238/2001

Resolución CD N° 93/2005

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 10 de Agosto de 2005

En la sesión del día de la fecha (Acta N° 1048) el Consejo Directivo aprobó la siguiente resolución:

VISTO Y CONSIDERANDO:

- a) Las atribuciones de este Consejo Profesional para "Dictar las medidas de todo orden que estime necesarias o convenientes para el mejor ejercicio de las profesiones cuya matrícula controla" (art. 2° inc. f, de la Ley N° 466/00).
- b) La importancia y necesidad de contar con normas contables profesionales unificadas en todo el país. no sólo para el ejercicio de la profesión por parte de los matriculados de este Consejo Profesional, sino también desde el punto de vista de los diferentes emisores y usuarios de estados contables y de los organismos de control o de fiscalización de los emisores de dichos documentos, que utilizan tal información para el cumplimiento de sus fines.
- c) Los inconvenientes originados a los entes que por diferentes razones resuelven un cambio de domicilio legal pasando a una jurisdicción en la que las normas contables profesionales tienen diferencias con aquella donde estaba localizada con anterioridad.
- d) La presentación al exterior del país de estados contables para fines de oferta pública en bolsas o mercados de valores internacionales, o para cumplimiento de contratos comerciales o convenios financieros con organismos internacionales o del exterior, para los cuales también origina confusión la existencia de algunas diferencias entre criterios contables utilizados por sociedades con domicilio en diferentes jurisdicciones del país;
- e) Que las normas profesionales de este Consejo son las contenidas en el Texto Ordenado de Normas Profesionales de Contabilidad, Auditoría y Sindicatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aprobado por Resolución C. D. N° 087/2003, del 18 de junio de 2003 y las posteriores resoluciones, vigentes a la fecha, emitidas por el CPCECABA: Resolución M. D. N° 041/2003, Resolución C. D. N° 190/2003 y Resolución M. D. N° 01/2005 difieren en algunos aspectos sustanciales de las propuestas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y adoptadas por otros Consejos Profesionales del País.
- f) El Convenio de declaración de voluntades, del 8 de julio de 2004, firmado por la FACPCE y este Consejo, en cuyo punto 6 se manifiesta que las partes consideran importante el tratamiento de cuestiones trascendentes y urgentes, tales como la unificación de normas técnicas.
- g) El Acta Conjunta suscripta el 31 de agosto de 2004 por un representante de este Consejo y uno de la FACPCE, mediante la cual se acuerdan modificaciones a incorporar en el texto ordenado de las resoluciones técnicas de dicha Federación.
- h) La aprobación de dicha Acta Conjunta por parte de este Consejo (Acta N° 1037,

correspondiente a la sesión de Consejo Directivo del 29 de septiembre de 2004).

i) Que el 28 de marzo de 2005 los representantes del Consejo y de la FACPCE acordaron los cambios de redacción que deben efectuarse al referido texto ordenado;

j) Que dichos cambios fueron aprobados por este Consejo (Acta N° 1042, correspondiente a la sesión de Consejo Directivo del 20 de abril de 2005);

k) Que, en cumplimiento de lo acordado con este Consejo, el 1° de abril de 2005 la FACPCE emitió su Resolución N° 312, cuyo artículo 1° aprueba las modificaciones a las resoluciones técnicas e interpretaciones de normas de contabilidad y auditoría convenidas con este Consejo y cuyo artículo 2° identifica las resoluciones técnicas, resoluciones e interpretaciones de normas de contabilidad y auditoría que configuran el texto ordenado de las normas profesionales de esa Federación;

l) Que el contenido de la Resolución N° 312/2005 de la FACPCE se ajusta plenamente a lo acordado entre dicha Federación y este Consejo,

m) Que, en consecuencia, corresponde que este Consejo sustituya sus normas profesionales por las referidas en el mencionado artículo 2° de la Resolución N° 312/2005 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, modificadas por el artículo 1° de la misma resolución;

n) Lo recomendado por la Comisión de Estudios sobre Contabilidad, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento Interno de este Consejo.

Por ello,

**EL CONSEJO DIRECTIVO DEL
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES
RESUELVE:**

Artículo 1°.- A los efectos de la emisión de informes de Contador Público sobre Estados Contables, las "Normas de Auditoría", "Normas de Sindicatura" y "Normas Contables Profesionales" de aplicación obligatoria en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires serán las contenidas en:

a) las Resoluciones Técnicas N°: 6, 7, 8, 9, 11, 14, 15, 16, 17, 18, 21 y 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, con las modificaciones que les introdujo dicho organismo hasta el 1° de abril de 2005;

b) la Resolución N° 287/03 de la Junta de Gobierno de dicha Federación;

c) las interpretaciones de normas de contabilidad y auditoría 1, 2, 3 y 4 de dicha Federación, con las modificaciones que les introdujo dicho organismo hasta el 1° de abril de 2005.

Artículo 2°.- Las normas adoptadas según el artículo 1° sustituirán, desde la fecha de su vigencia, a las contenidas en las Resoluciones C. D. N° 87/2003 y M. D. N° 1/2005 de este Consejo.

Artículo 3°.- Excepto para los temas dispuestos en el artículo siguiente, esta resolución tendrá vigencia para ejercicios completos o períodos intermedios **correspondientes a los ejercicios que se inicien** a partir del 1° de enero de 2006, admitiéndose su aplicación anticipada.

Artículo 4°.- Aprobar los siguientes períodos de transición, a partir de la vigencia de esta Resolución, para los siguientes temas:

1. La sección 4.4. (Comparaciones con valores recuperables) de la Resolución Técnica N° 17, será de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2008.
2. La respuesta (identificada como 7) a la pregunta 3 de la Interpretación 3 (Contabilización del Impuesto a las Ganancias) será de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2008.

Con relación a estos casos y hasta que entren en vigencia las normas mencionadas en el artículo 1°, se aplicará el tratamiento prescrito en la Resolución. C. D. N° 87/2003 de este Consejo.

Artículo 5°.- Los cambios de criterios contables resultantes de la aplicación de esta Resolución serán tratados de acuerdo con lo establecido en la sección 4.10 de la Segunda Parte de la Resolución Técnica N° 17 y en la sección F del capítulo II de la Segunda Parte de la Resolución Técnica N° 8.

Artículo 6°.- Registrar la presente en el Libro de Resoluciones, publicarla en el Boletín de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y comunicarla a los matriculados por todos los medios de difusión de la Institución y con oficio a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todas las provincias, a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a los Colegios y Asociaciones que agrupen a graduados en Ciencias Económicas, a las Excmas. Cámaras Nacionales de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo Comercial y en lo Civil de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Ministerio de Economía y Producción de la Nación, a la Inspección General de Justicia, a la Comisión Nacional de Valores, al Banco Central de la República Argentina, a la Superintendencia de Seguros de la Nación, a la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, a la Superintendencia de Administradoras de Riesgos del Trabajo, a los demás organismos públicos de control con jurisdicción sobre entes domiciliados en el ámbito de competencia territorial de este Consejo, a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a las Facultades de Ciencias Económicas de las Universidades situadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, a las Cámaras Empresarias, Entidades Financieras y demás instituciones vinculadas al quehacer económico, a la International Accounting Standards Board (IASB), a la International Federation of Accountants (IFAC), al American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), a la Financial Accounting Standard Board (FASB), y al Grupo de Integración Mercosur de Contabilidad, Economía y Administración (GIMCEA).

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 16

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

TEXTO ORDENADO POR RESOLUCIÓN
C.D. N° 087/2003
CPCECABA

Texto ordenado de la norma FACPCE con las modificaciones introducidas en su adopción por la Resolución C.D. N° 238/2001 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

1. Introducción

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

- a) a este Consejo, para definir el contenido de las futuras resoluciones técnicas sobre normas contables profesionales;

- b) a los emisores y auditores de estados contables, para resolver las situaciones que no estuvieren expresamente contempladas por las normas contables profesionales;
- c) a los analistas y otros usuarios para interpretar más adecuadamente las normas contables profesionales.

Para la mejor interpretación de este Marco Conceptual se ubica a la Contabilidad en el campo del conocimiento como una tecnología social, intervencional y dependiente, ambas, de las ciencias sociales a las que responden: la Economía, la Sociología, la Psicología Social, la Ecología, entre otras, y relacionada con ciencias formales: la Matemática y la Lógica, entre otras.

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

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

- Objetivo de los estados contables.
- Requisitos de la información contenida en los estados contables.
- Elementos de los estados contables.
- Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables.
- Modelo contable.
- Desviaciones aceptables y significación.

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

2. Objetivo principal de los estados contables

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

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

- a) los inversores actuales y potenciales, interesados en el riesgo inherente a su inversión, en la probabilidad de que la empresa pague dividendos y en otros datos necesarios para tomar decisiones de comprar, retener o vender sus participaciones;
- b) los propietarios o los directores del ente, para conocer los resultados de su gestión y decidir la apropiación de los resultados.
- c) los empleados, interesados en evaluar la estabilidad y rentabilidad de sus empleadores, así como su capacidad para afrontar sus obligaciones laborales y previsionales;
- d) los acreedores actuales y potenciales, interesados en evaluar si el ente podrá pagar sus obligaciones cuando ellas venzan;

- e) los clientes, especialmente cuando tienen algún tipo de dependencia comercial del ente, en cuyo caso tienen interés en evaluar su estabilidad y rentabilidad;
- f) el Estado, tanto en lo que se refiere a sus necesidades de información para determinar los tributos, para fines de política fiscal y social como para la preparación de estadísticas globales sobre el funcionamiento de la economía.

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

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

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

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

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

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

3. Requisitos de la información contenida en los estados contables

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

Este capítulo contiene:

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

Pertinencia (atingencia)

Confiabilidad (credibilidad)

- Aproximación a la realidad
 - Esencialidad (sustancia sobre forma)
 - Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)
 - Integridad

- Verificabilidad

Sistematicidad

Comparabilidad

Claridad (comprensibilidad)

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

- Oportunidad
- Equilibrio entre costos y beneficios

3.1. Atributos

3.1.1. Pertinencia (atingencia)

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

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

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

3.1.2. Confiabilidad (credibilidad)

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

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

3.1.2.1. Aproximación a la realidad

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

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

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

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

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

3.1.2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma)

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

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

3.1.2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

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

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

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

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

3.1.2.1.3. Integridad

La información contenida en los estados contables debe ser completa.

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

3.1.2.2. Verificabilidad

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

3.1.3. Sistemática

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

3.1.4. Comparabilidad

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

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

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

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

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

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

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

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

3.1.5. Claridad (comprensibilidad)

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

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

3.2. Restricciones que condicionan el logro de los requisitos

3.2.1. Oportunidad

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

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

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

3.2.2. Equilibrio entre costos y beneficios

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

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

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

4. Elementos de los estados contables

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

a) su situación patrimonial a la fecha de dichos estados;

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

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

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

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

4.1. Situación patrimonial

Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son:

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

4.1.1. Activos

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

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

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

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

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

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

- a) su conversión directa en efectivo;

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

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

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

4.1.2. Pasivos

Un ente tiene un pasivo cuando:

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

Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente. Se considera que un ente ha asumido voluntariamente una obligación cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Patrimonio neto = Activo - Pasivo

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

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

En tales casos, es:

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

Por su origen, el patrimonio puede desagregarse así:

Patrimonio neto = Aportes + Resultados acumulados

Excepción: puede haber entes sin fines de lucro que no tengan aportes.

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

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

No obstante la adopción del criterio de capital a mantener financiero enunciada en el párrafo anterior, podrán reconocerse situaciones especiales en las que resulte necesario considerar la existencia de partidas que integrarán un capítulo intermedio entre el pasivo y el patrimonio neto, en adición al caso de las participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas.

4.2. Evolución patrimonial

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

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

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

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

4.2.1. Transacciones con los propietarios o sus equivalentes

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

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

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

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

4.2.2. Ingresos, gastos, otros ingresos y egresos

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

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

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

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

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

Mientras que los ingresos tienen gastos:

- a) los otros ingresos no los tienen (pero pueden tener impuestos que los graven);
- b) los otros egresos no están acompañados por ingresos (pero pueden reducir las obligaciones impositivas).

4.2.3. Impuestos sobre las ganancias

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

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

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

4.2.5. Variaciones patrimoniales puramente cualitativas

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

- a) el canje de un activo por otro de valor equivalente;
- b) la sustitución de un pasivo por otro equivalente;
- c) la incorporación de un activo asumiendo un pasivo equivalente;
- d) la cancelación de un pasivo entregando un activo de valor equivalente;
- e) las transacciones con accionistas no controlantes de entidades controladas que actúen como tales, efectuadas a través de dichas entidades (por ejemplo: la declaración de un dividendo);
- f) ciertos cambios en la representación formal del patrimonio, como los ocasionados por:
 - 1) emisiones de acciones (o cuotas) para que el capital (ya integrado) quede representado por un mayor número de ellas;
 - 2) capitalizaciones de ganancias, ajustes de capital o aportes no capitalizados;
 - 3) absorciones de pérdidas mediante reducciones del capital;
 - 4) reservas de ganancias por razones legales o contractuales o por mera voluntad de los propietarios;
 - 5) desafectaciones de reservas de ganancias.

4.3. Evolución financiera

4.3.1. Recursos financieros

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

Al respecto, debe tenerse en cuenta que:

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

En consecuencia, el concepto de recursos financieros a ser utilizado como base para la preparación de las informaciones contables referidas a la evolución financiera, debería integrarse con:

- a) el efectivo;
- b) los equivalentes de efectivo, considerándose como tales a las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo y que están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor.

4.3.2. Orígenes y aplicaciones

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

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

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

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

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

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

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

6. Modelo contable

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

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

6.1. Unidad de medida

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

En general se entiende que no existe estabilidad monetaria cuando:

- a) la población en general prefiere conservar su patrimonio en activos no monetarios o en moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades de moneda local que se posea son inmediatamente invertidas para mantener su poder adquisitivo;
- b) la población, en general, juzga las cantidades monetarias no en términos de la moneda local sino en términos de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios podrían estar siendo cotizados en esa moneda o referidos a ella;
- c) las ventas y adquisiciones a crédito ocurren a precios que compensan la pérdida esperada del poder de compra durante el período del crédito, aún si el período fuese corto;
- d) las tasas de interés, los salarios y los precios estén ligados a un índice de precios.

Cabe señalar que el impacto mínimo de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda puede diferir en cada ente, en función de su estructura patrimonial.

6.2. Criterios de medición

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

a) de los activos:

- 1) su costo histórico;
- 2) su costo de reposición;
- 3) su valor neto de realización;
- 4) el importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual);
- 5) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio;

b) de los pasivos:

- 1) su importe original;
- 2) su costo de cancelación;
- 3) el importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar (valor actual);
- 4) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de pasivos.

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

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

6.3. Capital a mantener

De acuerdo con lo indicado en el punto 4.1.3 (El patrimonio neto y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas), se considera capital a mantener al financiero (el invertido en moneda) para la medición del resultado. En este sentido, se considera resultado el incremento (ganancia) o la disminución (pérdida) producido en el patrimonio de un ente durante un período determinado, no atribuible a transacciones con los propietarios, en los que éstos actúan en tal carácter.

7. Desviaciones aceptables y significación

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

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

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

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

Resolución C. D. 238/2001

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 17 de octubre de 2001

En la sesión del día de la fecha (Acta N° 995) el Consejo Directivo aprobó la siguiente Resolución:

Primera parte

Visto y considerando:

- a) Las atribuciones de este Consejo Profesional para "Dictar las medidas de todo orden que estime necesarias o convenientes para el mejor ejercicio de las profesiones cuya matrícula controla" (art. 2° inc. f, Ley N° 466/00).
- b) Que a la fecha no existe un marco conceptual que brinde los fundamentos científicos y técnicos que deberían respaldar la sanción de las normas contables profesionales y para la resolución de las situaciones que no estuvieran expresamente previstas por éstas.
- c) Que han servido de base para la preparación de las Normas Contables Profesionales contenidas en la Segunda Parte de esta Resolución:
 - 1) La Resolución Técnica N° 10 y los antecedentes tenidos en cuenta en oportunidad de su sanción, el 12 de junio de 1992.
 - 2) La Resolución Técnica N° 12 del 29 de marzo de 1996.
 - 3) Trabajos presentados a C.E.N.C.y A. (Comisión Especial de Normas de Contabilidad y Auditoría) de la F.A.C.P.C.E. (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) con motivo de la preparación de la Resolución Técnica N° 16, proyecto aprobado en dicha Federación en su reunión del 8 de diciembre de 2000 (Esquel, Provincia de Chubut), incluyendo las opiniones de los miembros del Consejo Asesor del C.E.C.y T. (Centro de Estudios Científicos y Técnicos) de la F.A.C.P.C.E.
 - 4) La Resolución Técnica N° 16 citada en el apartado 3) anterior.
 - 5) Las normas internacionales sobre el tema, especialmente las normas emitidas por el *Financial Accounting Standard Board* (FASB) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).
 - 6) Los comentarios recibidos oportunamente sobre el tema, de la Comisión de Estudios sobre Contabilidad de este Consejo.
 - 7) Las observaciones y comentarios de los matriculados durante el período de consulta que estableció el Consejo sobre la Resolución Técnica N° 16, entre el 1° de diciembre de 2000 y el 30 de junio de 2001.
 - 8) Las opiniones surgidas de las reuniones de la Comisión Especial de Normas Contables Profesionales de este Consejo, constituida el 30 de mayo de 2001 (Res. M.D. N° 27/2001).

Por ello:

**EL CONSEJO DIRECTIVO DEL
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES
RESUELVE:**

Artículo 1º - Aprobar la Segunda Parte de la **Resolución Técnica N° 16 “Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales”** propuesta a los Consejos para su sanción, por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas con las modificaciones introducidas por la Segunda Parte de esta Resolución; y declararla Norma Contable Profesional, de aplicación obligatoria en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Artículo 2º - Disponer que los conceptos contenidos en el Marco citado en el Artículo 1º con más las aclaraciones o modificaciones incluidas en la Segunda Parte de esta Resolución, constituirán el fundamento de las Resoluciones Técnicas sobre “Normas Contables Profesionales” que se sancionen a partir de la fecha en jurisdicción de este Consejo.

Artículo 3º - La Resolución tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1º de julio de 2002, admitiéndose su aplicación anticipada.

Artículo 4º - Registrar la presente en el libro de resoluciones, publicarla en los Boletines Oficiales de la República Argentina y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y comunicarla a los matriculados por todos los medios de difusión de la Institución y con oficio a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todas las provincias, a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a los Colegios y Asociaciones que agrupen a graduados en Ciencias Económicas, a las Excmas. Cámaras Nacionales de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo Comercial y en lo Civil de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación, a la Inspección General de Justicia, Comisión Nacional de Valores, Banco Central de la República Argentina, Superintendencia de Seguros de la Nación, Superintendencia de Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Superintendencia de Administradora de Riesgos de Trabajo y demás organismos públicos de control con jurisdicción sobre entes domiciliados en el ámbito de competencia territorial de este Consejo, a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a las Facultades de Ciencias Económicas de las Universidades situadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, Cámaras Empresarias, Entidades Financieras y demás instituciones vinculadas al quehacer económico, a la *International Federation of Accountants* (IFAC), al *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), a la *Financial Accounting Standard Board* (FASB) y al Grupo de Integración Mercosur de Contabilidad, Economía y Administración (GIMCEA).

Res. C.D. N° 238/2001

Carlos E. Albacete
Secretario

Horacio López Santiso
Presidente