

NORMAS GENERALES DE EXPOSICION CONTABLE

PRIMERA PARTE

VISTO:

Los articulos 6° y 20 del Estatuto de la Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Economicas; los articulos 1°, 14, 17, 21 inciso b); 23 y 25° del Reglamento del Centro de Estudios Cientificos y Tecnicos (CECyT) de dicha Federacion y las demas disposiciones legales y reglamentarias del funcionamiento de la Federacion y de cada uno de los Consejos que la integran.

Y CONSIDERANDO:

- a) Que es atribucion de los Consejos Profesionales de Ciencias Economicas dictar normas de ejercicio profesional;
- b) Que los Consejos Profesionales de Ciencias Economicas se han agrupado en la Federacion y le han delegado la elaboracion de normas tecnicas de aplicacion general, coordinando de tal forma la accion de las diversas jurisdicciones, normas que seran puestas en vigencia por ellos;
- c) Que los Consejos Profesionales de Ciencias Economicas son los organos naturales para canalizar las opiniones de los profesionales matriculados;
- d) Que es necesario que las normas relativas a la informacion contable sean producto de la participacion activa de los profesionales que intervienen en la preparacion, examen e interpretacion de dicha informacion, asi como de las instituciones que los nuclean, de los organismos estatales de control, de los usuarios de informacion contable y de otros interesados en ella;
- e) Que los estados contables constituyen uno de los elementos mas importantes para la transmision de informacion economica y financiera sobre la situacion y gestion de entes publicos o privados;
- f) Que es conveniente que existan normas de exposicion de la informacion contable que sean validas para todos los entes y que establezcan el marco general en el que se inscriban las normas particulares que se emitan en forma complementaria para determinados grupos de entes emisores de estados contables, clasificados por su actividad u otro denominador comun;
- g) Que es indispensable lograr una adecuada uniformidad en las normas contables, para hacer mas comprensible la informacion contable, incrementar la confianza que la comunidad deposita sobre esta y servir de eficiente medio para facilitar e incentivar el desarrollo de la profesion;
- h) Que las normas contenidas en el Informe N° 11 del Area Contabilidad del CECyT, emitidas en junio de 1986, proveen de adecuadas soluciones tecnicas para la exposicion de la informacion contable;
- i) Que el Informe N° 11 mencionado fue enviado en consulta previa a la Federacion Argentina de Graduados en Ciencias Economicas, recibiendo observaciones, algunas de las cuales fueron consideradas en su redaccion definitiva, las que no afectaron a las normas que se incluyen en la resolucion se refieren a: la presentacion de informacion consolidada destinada a evitar la omision de informacion, frente a lo regulado por el Art. 54 de la Ley N° 19.550, aun cuando no es requerido por el Art. 62 de la misma norma legal; la definicion de activo y pasivo por no responder a la opinion doctrinaria generalizada; la definicion de resultados extraordinarios donde no deberia incluirse el requisito de "atipicidad" y la ausencia de limitacion del tipo de estado de origen y aplicacion de fondos o capital corriente, basando su eleccion en el modelo que resulte mas adecuado a las circunstancias de la actividad del ente;
- j) Que el Informe N° 11 citado ha sido sometido al periodo de consulta previsto en el articulo 25, inciso a), del Reglamento del Centro de Estudios Cientificos y Tecnicos (CECyT), durante el cual se han recibido comentarios y sugerencias de profesionales, organismos empresariales, de investigacion, de la profesion y otros entes, asi como las conclusiones de las Jornadas Regionales 1987 organizadas por esta Federacion, todos los que -una vez evaluados- produjeron ciertas modificaciones a su texto original, quedando las normas generales de exposicion contable redactadas en la forma que figura en la segunda parte de esta Resolucion.

POR ELLO:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

RESUELVE:

Articulo 1° - Aprobar las Normas Generales de Exposicion Contable que se incluyen como segunda parte de esta Resolucion Tecnica, las que formaran parte de las normas contables desde su vigencia.

Articulo 2° - Para que se considere que los estados contables estan de conformidad con normas contables vigentes, deberan presentarse de acuerdo con las normas incluidas en la segunda parte de esta Resolucion Tecnica, teniendo en cuenta los articulos siguientes.

Articulo 5° - La Federacion recomienda a los Consejos Profesionales que las Normas Generales de Exposicion Contable se apliquen a los estados contables correspondientes a los ejercicios que finalicen a partir del 30 de junio de 1988.

Articulo 6° - Las normas de los articulos anteriores seran tambien de aplicacion en los casos de informes o

dictámenes sobre estados contables de periodos intermedios a presentarse con posterioridad al cierre del primer ejercicio completo al que sean ellas de aplicacion.

Artículo 7° - Este artículo se refiere a la derogacion de otras normas, que ya se encuentran eliminadas en este compendio de las Resoluciones Tecnicas.

Artículo 8° - Recomendar a todos los Consejos Profesionales:

a) La debida difusion de esta Resolucion Tecnica en el ambito de las respectivas jurisdicciones, especialmente entre sus matriculados, las instituciones educacionales universitarias y secundarias, las organizaciones empresarias, entidades financieras y organismos oficiales.

b) El control de la aplicacion, por parte de los profesionales matriculados, de esta Resolucion Tecnica en oportunidad de realizar autenticacion de su firma en los informes o dictámenes sobre estados contables.

Artículo 9° - Comuniquese, publíquese y regístrese en el libro de resoluciones

San Salvador de Jujuy, Jujuy, 11 de Diciembre de 1987.

SEGUNDA PARTE

CAPITULO I - INTRODUCCION

A. NECESIDAD DE INFORMACION CONTABLE UTIL

Los estados contables constituyen uno de los elementos mas importantes para la transmision de informacion economica sobre la situacion y la gestion de entes publicos o privados, ya fueran estos con o sin fines de lucro. Dado que los interesados en la informacion que ofrecen los estados contables son tan numerosos y de variada gama (el estado, los diversos organismos de control, los inversores actuales y potenciales, los acreedores, los clientes y los propios administradores del ente, entre otros), existe un interes general en que los datos contenidos en dichos estados se presenten adecuadamente, de modo que la informacion sea util. En tal sentido, se ha preferido que los estados basicos presenten en forma sintetica la situacion patrimonial y los resultados del ente, para lograr una adecuada vision de conjunto. La informacion detallada que conceptualmente integra los estados basicos se incluye como complementaria, porque de otro modo su lectura conjunta podria dificultar el entendimiento de los estados basicos.

B. OBJETIVO

La finalidad perseguida es la definicion de normas generales de presentacion de estados contables para uso de terceros que -ademas- son utilizados internamente por los directivos, propietarios y otros integrantes del ente. Las normas regulan la presentacion de estados contables por todo tipo de entes y sirven de marco de referencia para la elaboracion de normas particulares para las actividades especiales que lo requieran.

C. MODELO CONTABLE Y NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

Las normas se han estructurado de modo que sean compatibles con las normas contables profesionales que actualmente estan en vigencia, asi como los cambios que se esperan en ellas, que ya pueden avizorarse por la evolucion de la doctrina contable y los proyectos existentes en el CECyT y otros organos de investigacion de la profesion.

D. ESTRUCTURA

Las normas estan ordenadas, ademas del capitulo presente, del modo que se indica a continuacion:

- Capitulo II - Normas comunes a todos los estados contables
- Capitulo III - Estado de situacion patrimonial o balance general
- Capitulo IV - Estado de resultados (o de Recursos y Gastos)
- Capitulo V - Estado de evolucion del patrimonio neto
- Capitulo VI - Estado de flujo de efectivo
- Capitulo VII - Informacion complementaria.

E. EXPOSICION DE ASPECTOS ESPECIFICOS TRATADOS EN OTRAS RESOLUCIONES TECNICAS

Esta norma no contempla la exposicion de aspectos especificos tratados en otras resoluciones tecnicas.

CAPITULO II - NORMAS COMUNES A TODOS LOS ESTADOS CONTABLES

A. ALCANCE

Las presentes normas son aplicables a todos los estados contables para ser presentados a terceros.

B. ASPECTOS GENERALES

Los estados contables deben expresarse:

a) en la moneda que establece la seccion 3.1 (Expresion en moneda homogenea) de la segunda parte de la Resolucion Tecnica N° 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicacion general); o

b) en un múltiplo de esa moneda.

Puede efectuarse el redondeo de cifras no significativas.

En todos los casos, los estados contables indicaran la moneda en la que estan expresados.

Las normas de esta Resolucion Tecnica son aplicables para las diferentes alternativas de criterios de medicion de activos y pasivos.

C. ESTADOS BASICOS

Los estados contables a presentar son los siguientes:

1. Estado de situacion patrimonial o balance general.
2. Estado de resultados (en los entes sin fines de lucro, estado de recursos y gastos).
3. Estado de evolucion del patrimonio neto.
4. Estado de flujo de efectivo.

En todos los casos debe respetarse la denominacion de los estados basicos.

Estos deben integrarse con la informacion complementaria, que es parte de ellos.

D. ESTADOS COMPLEMENTARIOS

Los estados consolidados constituyen informacion complementaria que debe presentarse adicionalmente a los estados basicos, cuando asi corresponda por aplicacion de la Resolucion Tecnica N° 21 (Valor patrimonial proporcional - Consolidacion de estados contables - Informacion a exponer sobre partes relacionadas). Ellos comprenden:

1. Estado de situacion patrimonial o balance general consolidado.
2. Estado de resultados consolidado.
3. Estado de flujo de efectivo consolidado.

Los estados consolidados -al igual que los basicos- deben integrarse con su respectiva informacion complementaria.

E. INFORMACION COMPARATIVA

Los importes de los estados contables basicos se presentaran a dos columnas.

En la primera se expondran los datos del periodo actual y en la segunda la siguiente informacion comparativa:

a) cuando se trate de ejercicios completos, la correspondiente al ejercicio precedente;

b) cuando se trate de periodos intermedios:

- 1) la informacion comparativa del estado de situacion patrimonial sera la correspondiente al mismo estado a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente;
- 2) las informaciones comparativas correspondientes a los estados de resultados (o de recursos y gastos), de evolucion del patrimonio neto y de flujo de efectivo seran las correspondientes al periodo equivalente del ejercicio precedente.

En caso de negocios estacionales, en el estado de situacion patrimonial de periodos intermedios se incluirea tambien (mediante una tercera columna o una nota), los datos correspondientes a la misma fecha del ano precedente.

No se requiere la presentacion de informacion comparativa, cuando el ente no hubiera tenido la obligacion de emitir el estado donde se hubiera encontrado la informacion con la que se requiere la comparacion.

Los mismos criterios se emplearan para preparar la informacion complementaria que desagregue datos de los estados contables basicos. La restante informacion complementaria contendra los datos comparativos que se consideren utiles para los usuarios de los estados contables del periodo corriente.

Los datos de periodos anteriores se prepararan y expondran aplicando los mismos criterios de medicion contable, de unidad de medida y de agrupamiento de datos utilizados para preparar y exponer los datos del periodo corriente. Por lo tanto, los datos comparativos presentados podran diferir de los expuestos en los estados contables originales correspondientes a sus periodos cuando, en el periodo corriente:

- a) corresponda aplicar las normas de la seccion F (Modificacion de la informacion de ejercicios anteriores); o
- b) se produzcan cambios en las normas contables referidas al contenido y la forma de los estados contables; o
- c) se modifiquen los contenidos de los componentes de los estados contables cuya exposicion sea especialmente requerida por otras Resoluciones Tecnicas (por ejemplo, la composicion de segmentos o la lista de operaciones discontinuadas o en discontinuacion, sobre los que debe presentarse la informacion requerida por la Resolucion Tecnica N° 9).

Cuando la duracion del ejercicio o periodo incluido con fines comparativos difiera de la duracion del ejercicio o periodo corriente, deberan exponerse esta circunstancia y el efecto que sobre la comparabilidad de los datos pudieren haber tenido la estacionalidad de las actividades o cualesquiera otros hechos.

F. MODIFICACION DE LA INFORMACION DE EJERCICIOS ANTERIORES

Cuando por aplicacion de las normas de la seccion 4.10 (Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores) de la segunda parte de la Resolucion Tecnica N° 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicacion general) se computen ajustes de ejercicios anteriores:

- a) debera exponerse su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el

estado de evolucion de patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujo de efectivo;

b) deberan adecuarse las cifras correspondientes al (o a los) ejercicio(s) precedente(s) que se incluyan como informacion comparativa.

Estas adecuaciones no afectan a los estados contables correspondientes a esos ejercicios ni a las decisiones tomadas con base de ellos.

G. SINTESIS Y FLEXIBILIDAD

Los estados basicos deben ser presentados en forma sintetica para brindar una adecuada vision de conjunto, exponiendo, en caracter de complementaria, la informacion necesaria no incluida en el cuerpo de ellos.

Las normas particulares y modelos deben ser flexibles para permitir su adaptacion a las circunstancias de cada caso.

En tanto se mantenga la observancia de estas normas, su aplicacion es flexible. Por ello, es posible:

G.1. Adicionar o suprimir elementos de informacion, teniendo en cuenta su importancia.

G.2. Introducir cambios en la denominacion, apertura o agrupamiento de cuentas.

G.3. Utilizar parentesis para indicar las cifras negativas, con relacion al activo, pasivo, resultados y origenes y aplicaciones del efectivo y equivalentes de efectivo.

H. INFORMACION COMPLEMENTARIA

Comprende la informacion que debe exponerse y no esta incluida en el cuerpo de los estados basicos. Dicha informacion forma parte de estos. Se expone en

el encabezamiento de los estados, en notas o en cuadros anexos.

Debe hacerse referencia en el rubro pertinente de los estados a la informacion complementaria respectiva que figure en notas o anexos.

CAPITULO III - ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL O BALANCE GENERAL

A. CONTENIDO

A.1. Concepto

En un momento determinado, el estado de situacion patrimonial o balance general expone el activo, el pasivo y el patrimonio neto y, en su caso, la participacion minoritaria en sociedades controladas.

A.2. Estructura

El balance general incluye los siguientes capitulos, que corresponden a los conceptos enunciados en la seccion 4.1 (Situacion patrimonial) de la segunda parte de la Resolucion Tecnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales):

a) activo;

b) pasivo;

c) participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas (solo en el estado de situacion patrimonial o balance general consolidado);

d) patrimonio neto.

A.3. Clasificacion

Las partidas integrantes del activo y el pasivo se clasifican en corrientes y no corrientes y, dentro de estos grupos, integran rubros de acuerdo con su naturaleza.

Los rubros del activo corriente y no corriente se ordenaran -dentro de cada grupo- en funcion decreciente de su liquidez global considerada por rubros.

Los pasivos corrientes y no corrientes se ordenaran -dentro de cada grupo exponiendo primero las obligaciones ciertas y luego las contingentes.

B. CLASIFICACION DE ACTIVOS Y PASIVOS EN CORRIENTES Y NO CORRIENTES

Los activos y pasivos se clasifican en corrientes y no corrientes en base al plazo de un ano, computado desde la fecha de cierre del periodo al que se refieren los estados contables.

B.1. Activos corrientes

Los activos se clasifican en corrientes si se espera que se convertiran en dinero o equivalente en el plazo de un ano, computado desde la fecha de cierre del periodo al que se refieren los estados contables, o si ya lo son a esta fecha.

Por lo tanto, se consideran corrientes:

B.1.a. Los saldos de libre disponibilidad en caja y bancos al cierre del periodo contable.

B.1.b. Otros activos, cuya conversion en dinero o su equivalente se estima que se producira dentro de los doce meses siguientes a la fecha de cierre del periodo al que corresponden los estados contables.

B.1.c. Los bienes consumibles y derechos que evitaren erogaciones en los doce meses siguientes a la fecha indicada en el parrafo anterior, siempre que, por su naturaleza, no implicaron una futura apropiacion a activos inmovilizados.

B.1.d. Los activos que por disposiciones contractuales o analogas deben destinarse a cancelar pasivos corrientes.

B.2. Activos no corrientes

Comprenden a todos los que no puedan ser clasificados como corrientes, de acuerdo con lo indicado en el punto

anterior.

B.3. Pasivos corrientes

Se consideran como tales:

B.3.a. Los exigibles al cierre del periodo contable.

B.3.b. Aquellos cuyo vencimiento o exigibilidad se producira en los doce meses siguientes a la fecha de cierre del periodo al que correspondieran los estados contables.

B.3.c. Las provisiones constituidas para afrontar obligaciones eventuales que pudiesen convertirse en obligaciones ciertas y exigibles dentro del periodo indicado en el punto anterior.

B.4. Pasivos no corrientes

Comprenden a todos los que no puedan ser clasificados como corrientes, de acuerdo con lo indicado en el punto anterior.

C. FRACCIONAMIENTO DE LOS RUBROS

Cuando un activo o un pasivo, en virtud de los periodos en los que habra de producirse su conversion en dinero o equivalente o su exigibilidad, respectivamente, participa del caracter de corriente y no corriente, sus respectivas porciones se asignan a cada grupo segun corresponda.

D. PAUTAS PARA LA CLASIFICACION DE LOS RUBROS

Ademas de lo indicado en el apartado B. anterior, a efecto de la clasificacion de rubros es importante tener en cuenta:

D.1. La intencion de los organos del ente respecto de sus bienes, derechos u obligaciones.

D.2. La informacion de indices de rotacion, si no fuera posible una discriminacion especifica.

D.3. Los bienes de uso, inversiones u otros activos similares que se venderan en el periodo anual siguiente al presente, podran considerarse corrientes en la medida en que se conviertan en dinero o su equivalente en el mismo periodo. Deben existir elementos de juicio validos y suficientes acerca de su realizacion y la operacion no debe configurar un caso de reemplazo de bienes similares.

D.4. La informacion adicional que pueda obtenerse hasta la fecha de emision de los estados contables, que contribuya a caracterizar a las partidas como corrientes o no corrientes.

E. PARTIDAS DE AJUSTE DE LA VALUACION

Las partidas de ajuste de la valuacion de los rubros del activo y del pasivo (tales como: amortizaciones acumuladas, componentes financieros explicitos o implicitos no devengados, prevision para cuentas de cobro dudoso, etc.) se deducen o adicionan, segun corresponda, directamente de las cuentas patrimoniales respectivas.

En el caso que fuere necesario para una adecuada presentacion, se deben exponer analiticamente los importes compensados en la informacion complementaria o en el cuerpo de los estados.

F. COMPENSACION DE PARTIDAS

Las partidas relacionadas deben exponerse por su importe neto cuando su compensacion futura sea legalmente posible y se tenga la intencion o la obligacion de realizarla.

Si fuere necesario para una adecuada presentacion, los importes compensados se expondran en el cuerpo del estado o en la informacion complementaria.

G. MODIFICACION DE LA INFORMACION DE EJERCICIOS ANTERIORES

Deben adecuarse las cifras correspondientes al estado de situacion patrimonial del ejercicio precedente cuando existan modificaciones de la informacion de ejercicios anteriores que lo afecten, al solo efecto de su presentacion comparativa con la informacion del ejercicio. Por lo tanto, esas adecuaciones no afectan a los estados contables del ejercicio anterior ni a las decisiones tomadas en base a ellos.

CAPITULO IV - ESTADO DE RESULTADOS (O DE RECURSOS Y GASTOS)

A. CONTENIDO

A.1. Concepto

Suministra informacion de las causas que generaron el resultado atribuible al periodo.

A.2. Estructura

Las partidas de resultados se clasifican en resultados ordinarios y resultados extraordinarios.

A.2.a. Resultados ordinarios:

Son todos los resultados del ente acaecidos durante el ejercicio, excepto los resultados extraordinarios.

A.2.b. Resultados extraordinarios:

Comprende los resultados atipicos y excepcionales acaecidos durante el ejercicio, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro, generados por factores ajenos a las decisiones propias del ente, tales como expropiacion de activos y siniestros.

A.3. Clasificacion

Las partidas de resultados se clasifican:

A.3.a. Resultados ordinarios.

Deben distinguirse:

- a) los ingresos provenientes de las actividades principales del ente;
- b) el costo incurrido para lograrlos;
- c) los gastos operativos, clasificados por funcion;
- d) los resultados de inversiones permanentes en otros entes;
- e) los resultados de actividades secundarias;
- f) los resultados financieros y de tenencia, con estas modalidades:
 - 1) cuando los componentes financieros implícitos contenidos en las partidas de resultados hayan sido debidamente segregados o no sean significativos, se recomienda:
 - su exposicion en terminos reales;
 - la presentacion separada de los generados por el activo y los causados por el pasivo;
 - la identificacion de sus rubros de origen; y - la enunciacion de su naturaleza (intereses, diferencias de cambio, resultados por exposicion al cambio en el poder adquisitivo de la moneda, etc.);
 - 2) cuando los componentes financieros implícitos contenidos en las partidas de resultados no hayan sido debidamente segregados y sean significativos, se los presentara sin desagregacion alguna;
- g) el impuesto a las ganancias atribuible a los resultados ordinarios;
- h) la participacion de los accionistas minoritarios sobre los resultados ordinarios.

A.3.b. Resultados extraordinarios

Los resultados extraordinarios pueden:

- a) exponerse en un renglon del estado de resultados netos del efecto del impuesto a las ganancias, discriminando en la informacion complementaria a las principales partidas, o
- b) detallar las principales partidas (incluyendo el impuesto a las ganancias) en dicho estado.

En ambos casos, las partidas deben discriminarse de identica forma a la descripta para los resultados ordinarios.

B. AJUSTES DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

B.1. Concepto

Son aquellos provenientes de la correccion de los errores producidos en los ejercicios anteriores o del efecto de los cambios realizados en la aplicacion de normas contables.

B.2. Efectos

Los ajustes de resultados de ejercicios anteriores, no constituyen partidas del estado de resultados del ejercicio. Se presentan como correcciones al saldo inicial de resultados acumulados en el estado de evolucion del patrimonio neto (Ver norma B del capitulo V).

Cuando los ajustes citados tuvieran efecto sobre los ejercicios anteriores que se hubieran presentado, a efectos comparativos se deben exponer como resultados de dichos ejercicios, ordinarios o extraordinarios segun corresponda, respetando las normas de clasificacion respectivas, y referenciado los rubros afectados a la informacion complementaria que describa tales ajustes.

Cuando se concrete un cambio en las normas contables aplicadas, se deben exponer las razones del cambio y los efectos que tal situacion ha provocado en la informacion que se presenta. Esta exposicion debe realizarse en la informacion complementaria y proceder a modificar las cifras del ejercicio anterior que correspondan.

En su caso, deben distinguirse la participacion minoritaria y el impuesto a las ganancias que afecten a los ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

CAPITULO V - ESTADO DE EVOLUCION DEL PATRIMONIO NETO

A. CONTENIDO

A.1. Concepto

Informa la composicion del patrimonio neto y las causas de los cambios acaecidos durante los periodos presentados en los rubros que lo integran.

A.2. Estructura

Las partidas integrantes del patrimonio neto deben clasificarse y resumirse de acuerdo con su origen: aportes de los propietarios (o asociados) y resultados acumulados.

El capital expresado en moneda de cierre debe exponerse discriminando sus componentes, tales como aportes de los propietarios (o asociados) - capitalizados o no- a su valor nominal y el ajuste por inflacion de ellos.

Los resultados acumulados, distinguiendo los no asignados de aquellos en los que su distribucion se ha restringido mediante normas legales, contractuales o por decisiones del ente.

Para cada rubro integrante del patrimonio neto se expone la siguiente informacion, teniendo en cuenta lo indicado en el apartado B de este capitulo:

A.2.a. El saldo inicial del periodo, que debe coincidir con el saldo final reexpresado del ejercicio anterior.

A.2.b. Las variaciones del periodo.

A.2.c. El saldo final del periodo.

Para el total del patrimonio neto tambien se expone la informacion detallada en el parrafo anterior, solo que en forma comparativa con la del ejercicio precedente.

B. MODIFICACION DE LA INFORMACION DE EJERCICIOS ANTERIORES

Cuando las modificaciones de ejercicios anteriores (ver norma F. del Capítulo II) afecten al patrimonio neto, en el estado de evolución del patrimonio neto debe exponerse el saldo inicial por su valor anterior, tal como fue publicado oportunamente y reexpresado, la descripción de la modificación correspondiente y el valor corregido.

Tal discriminación puede hacerse en la información complementaria y referenciar a ella en el estado de evolución del patrimonio neto.

Además, se debe describir la modificación y sus efectos en la información complementaria.

Las modificaciones de resultados de ejercicios anteriores se presentan, a efectos comparativos, netas del efecto del impuesto a las ganancias.

CAPÍTULO VI - ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

Este estado debe informar la variación en la suma de los siguientes componentes patrimoniales:

a) el efectivo (incluyendo los depósitos a la vista);

b) los equivalentes de efectivo, considerándose como tales a los que se mantienen con el fin de cumplir con los compromisos de corto plazo más que con fines de inversión u otros propósitos.

Para que una inversión pueda ser considerada un equivalente de efectivo debe ser de alta liquidez, fácilmente convertible en importes conocidos de efectivo y sujeta a riesgos insignificantes de cambios de valor. Una inversión solo podrá considerarse como equivalente de efectivo, cuando tenga un plazo corto de vencimiento (ejemplo: tres meses o menos desde su fecha de adquisición).

En la información complementaria se deberá exponer la conciliación entre el efectivo y sus equivalentes considerados en el estado de flujo de efectivo y las partidas correspondientes informadas en el estado de situación patrimonial.

A. ESTRUCTURA

A1. Variación del monto

Debe exponerse la variación neta acaecida en el efectivo y sus equivalentes, teniendo en cuenta lo indicado en la sección C de este capítulo.

A2. Causas de variación

Las causas de variación del efectivo y sus equivalentes se exponen por separado para los tres tipos de actividades caracterizados en la sección A.3.

A3. Tipificación de las actividades

A3.1. Actividades operativas

Son las principales actividades de la empresa que producen ingresos y otras actividades no comprendidas en las actividades de inversión o de financiamiento.

Incluyen a los flujos de efectivo y sus equivalentes, provenientes de compras o ventas de acciones o títulos de deuda destinados a negociación habitual.

El efecto de estas actividades podrá exponerse por el método directo (que es el recomendado) o por el indirecto.

El método directo expone las principales clases de entradas y salidas brutas en efectivo y sus equivalentes, que aumentaron o disminuyeron a estos, brindando

así mayor información que el método indirecto para estimar los flujos de efectivo y sus equivalentes futuros.

El método indirecto expone el resultado ordinario y el extraordinario de acuerdo

con el estado pertinente, a los que se suma o deduce, las partidas de ajuste necesarias para arribar al flujo neto de efectivo y sus equivalentes, proveniente de las actividades operativas. Tales partidas son, conceptualmente:

a) las que integran el resultado del período corriente pero nunca afectarán al efectivo y sus equivalentes (por ejemplo, las depreciaciones de los bienes de uso);

b) las que integran el resultado del período corriente pero afectarán al efectivo y sus equivalentes en un período posterior (por ejemplo, las ventas devengadas pendientes de cobro);

c) las que integraron el resultado de un período anterior pero afectaron al efectivo y sus equivalentes en el período corriente (por ejemplo, las cobranzas efectuadas en el período corriente de ventas devengadas en el período anterior);

d) las que integran el resultado del período corriente pero cuyos flujos de efectivo y sus equivalentes pertenecen a actividades de inversión o de financiamiento.

Estas partidas de ajuste podrán exponerse en el cuerpo del estado o en información complementaria.

Las partidas de ajuste indicadas en los incisos b) y c) anteriores, podrán reemplazarse por la variación producida durante el período correspondiente en el saldo de cada rubro patrimonial relacionado con las actividades operativas (ejemplo: créditos por ventas).

A3.2. Actividades de inversión

Corresponden a la adquisición y enajenación de activos realizables a largo plazo y de otras inversiones que no son equivalentes de efectivo, excepto las mantenidas con fines de negociación habitual.

Los flujos de efectivo y sus equivalentes, por actividades de inversión relacionadas con la adquisición o la enajenación de sociedades controladas o de otras unidades de negocio deben presentarse separadamente.

A3.3. Actividades de financiamiento

Corresponden a los movimientos de efectivo y sus equivalentes resultantes de transacciones con los propietarios del capital o con los proveedores de préstamos.

A4. Flujos correspondientes a partidas extraordinarias

Los flujos de efectivo y sus equivalentes ocasionados por partidas extraordinarias deben:

- a) atribuirse a las actividades operativas, de inversion o de financiamiento, lo que corresponda;
- b) exponerse por separado.

A.5. Intereses, dividendos e impuesto a las ganancias

Los flujos de efectivo y sus equivalentes, por intereses y dividendos recibidos y pagados, así como el impuesto a las ganancias pagado, deben presentarse por separado y clasificarse individualmente de manera consistente de un periodo a otro.

Los flujos de efectivo y sus equivalentes, por intereses y dividendos pagados puede optarse por su asignacion a las actividades operativas o de financiaci3n.

Los flujos de efectivo y sus equivalentes, por intereses y dividendos cobrados puede optarse por su asignacion a las actividades operativas o de inversion.

Los flujos de efectivo y sus equivalentes, por pagos relacionados con el impuesto a las ganancias se asignaran a las actividades operativas, excepto que puedan ser específicamente asociados a actividades de inversion o de financiaci3n.

Los resultados devengados por los conceptos incluidos en esta seccion, cuando el ente aplique el metodo indirecto, deberan eliminarse del resultado del ejercicio.

B. COMPENSACIONES DE PARTIDAS

Podran exponerse por su importe neto:

- a) los ingresos y pagos en efectivo y sus equivalentes, hechos por cuenta de terceros;
- b) los ingresos y pagos en efectivo o sus equivalentes, procedentes de partidas cuya rotacion sea rapida, cuyos montos sean importantes y cuyos vencimientos sean cortos.

C. MODIFICACION DE LA INFORMACION DE EJERCICIOS ANTERIORES

Cuando el saldo inicial del efectivo y sus equivalentes este afectado por modificaciones de ejercicios anteriores:

- a) debe exponerse su importe original (el publicado oportunamente, reexpresado en moneda de cierre si así correspondiere), la descripción y el importe de la modificación correspondiente y el saldo inicial corregido. Esta discriminación puede hacerse en la información complementaria.
- b) deben adecuarse las cifras correspondientes al estado de flujo de efectivo del (o de los) ejercicio(s) precedente(s) que se incluyan como información comparativa.

D. INFORMACION COMPARATIVA

Cuando una partida constituya una entrada de efectivo o sus equivalentes, en el periodo corriente y una salida de efectivo o sus equivalentes, en el periodo anterior (o viceversa), es conveniente dar preeminencia al ordenamiento del periodo corriente, exponiéndose los importes del periodo anterior con signo contrario al que corresponde en el periodo actual.

CAPITULO VII - INFORMACION COMPLEMENTARIA

A. CONTENIDO

A.1. Concepto

La información complementaria, que forma parte integrante de los estados básicos, debe contener todos los datos que, siendo necesarios para la adecuada comprensión de la situación patrimonial y de los resultados del ente, no se encuentren expuestos en el cuerpo de dichos estados.

A.2. Estructura

La información complementaria se expone en el encabezamiento de los estados contables, en notas o en cuadros anexos.

En el encabezamiento deben identificarse los estados contables que se exponen e incluirse una síntesis de los datos relativos al ente al que ellos se refieren.

El resto de la información complementaria se expone en notas o cuadros anexos, según cual sea el modo de expresión más adecuada en cada caso.

B. DESCRIPCION DE LA INFORMACION A INCLUIR

Además de la información complementaria requerida por normas contables profesionales, debe incluir la que se detalla a continuación, salvo que haya sido expuesta en el cuerpo de los estados contables.

B.1. Identificación de los estados contables

B.1.a. Identificación de la fecha de cierre y del periodo comprendido por los estados contables que se exponen.

B.1.b. Cuando los periodos cubiertos por los estados contables fuesen de duración irregular, se deben informar los efectos sobre la comparabilidad, como los derivados de las variaciones estacionales de las operaciones. Debe exponerse toda información que se considere relevante para una mejor comprensión de los efectos producidos por la estacionalidad de las operaciones.

B.2. Identificación de la moneda de cierre en la que se expresan los estados contables

B.3. Identificación del ente

B.3.a. Denominacion, domicilio legal, forma legal y duracion.

B.3.b. Identificacion de registro en el organismo de control, en su caso.

B.3.c. Integracion del grupo economico, en su caso.

En los casos de sociedades controlantes, la nomina de las sociedades que integran el grupo, con indicacion de su denominacion y domicilio legal.

En los casos de sociedades controladas, la identificacion de su controlante, indicando denominacion y domicilio legal.

B.3.d. Cambios en la composicion del ente durante los periodos expuestos, sea que se trate de variaciones en los entes que lo conforman o de aquellos cuyos estados contables se consolidan.

B.4. Capital del ente

Exposicion del monto y composicion del capital y -en su caso- cantidad y características de las distintas clases de acciones en circulacion y en cartera.

B.5. Operaciones del ente, de las entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y los negocios conjuntos en los que participa

Los aspectos de las operaciones del ente, de las sociedades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y los negocios conjuntos en los que participa, cuyo conocimiento sea necesario para una adecuada comprension de los estados contables, tales como:

B.5.a. Las actividades principales del ente.

B.5.b. Las actividades principales de las entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y de los negocios conjuntos en los que el ente participa.

B.5.c. Las disposiciones legales o contractuales que tengan importancia fundamental para el funcionamiento del ente y de las entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y de los negocios conjuntos en los que participa.

B.5.d. Las transacciones con entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y con los negocios conjuntos en los que participa, en totales por tipo de transaccion y entidad, o negocio conjunto y los saldos originados por tales operaciones.

B.6. Comparabilidad

B.6.a. Las modificaciones de la composicion o actividades del ente o de las circunstancias que hubieran acaecido durante los periodos comprendidos por

los estados contables, que afecten la comparabilidad de estos con los presentados en periodos anteriores o que podrian afectarla con los que habran de presentarse en periodos futuros.

B.6.b. Cuando se presenten estados contables anuales y en su preparacion se modifiquen sustancialmente las estimaciones efectuadas para la preparacion de estados contables correspondientes a periodos intermedios del mismo ejercicio, la naturaleza de dichos cambios y su efecto sobre las mediciones de los principales rubros afectados.

B.7. Unidad de medida

Deben informarse los criterios seguidos para reexpresar los estados contables en moneda de cierre, identificando el indice de precios utilizado.

B.8. Criterios de medicion contable de activos y pasivos

En relacion con los criterios de medicion contable de activos y pasivos:

a) deben exponerse los criterios utilizados para la medicion contable de las principales clases de activos y pasivos;

b) tambien se informaran:

1) respecto de los costos financieros activados por aplicacion de la norma 4.2.7

(Costos financieros) de la segunda parte de la Resolucion Tecnica N° 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicacion general): su importe, desagregado por rubro del activo;

2) respecto de las inversiones en titulos de deuda con cotizacion cuya medicion

contable, por aplicacion de la seccion 5.7 (Inversiones en titulos de deuda a ser mantenidos hasta su vencimiento y no afectados por coberturas) de la segunda parte de la Resolucion Tecnica N° 17 (Normas contables) profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicacion general) no se efectue a su valor neto de realizacion, se informara el importe de este y la diferencia con el importe contabilizado;

3) respecto de los creditos, las inversiones y las deudas cuya medicion contable se haga con base en sus valores corrientes o sus costos de cancelacion: los metodos seguidos y los supuestos considerados para su cuantificacion;

4) respecto de la llave de negocio positiva y otros intangibles con vida util indefinida, una identificacion de dichos activos y de los elementos que soporten

que la vida util es indefinida (por ejemplo: inexistencia de factores legales, regulatorios, contractuales, de competencia, economicos, etc., que limiten la vida util del activo);

5) cuando se hayan reconocido o revertido desvalorizaciones de activos:

i) si la desvalorizacion o la reversion correspondiere a bienes individuales:

su naturaleza y una breve descripcion de ellos;

ii) si la desvalorizacion o reversion correspondiere a actividades generadoras

de efectivo, se informara su descripcion, y si la conformacion de los grupos vario desde la anterior estimacion de su valor recuperable y, de ser asi, las formas anterior y actual de integrar los grupos y las razones del cambio;

iii) los rubros a los que pertenecen los bienes y las actividades generadoras de efectivo del caso; y de presentarse la informacion por segmentos, tambien se informaran los segmentos a los que pertenecen;

iv) si los valores recuperables considerados son valores netos de realizacion o valores de uso;

v) en el caso que los valores recuperables fueran valores netos de realizacion,

la forma de determinarlos (por ejemplo: si se tomaron precios de un mercado activo o se los estimo de alguna otra manera);

vi) en el caso que los valores recuperables fueran valores de uso, la tasa de descuento usada en su estimacion corriente y en la anterior (si la hubiere);

vii) los hechos o circunstancias que motivaron el reconocimiento de la desvalorizacion o reversion;

viii) los efectos de las desvalorizaciones o reversiones y los renglones del estado de resultados en que fueron incluidos;

6) si la comparacion con los valores recuperables de los bienes incluidos en la seccion 4.4.3.3 (Bienes de uso e intangibles que se utilizan en la produccion o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propio) de la segunda parte de la Resolucion Tecnica N° 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicacion general), no se realizo al nivel de cada bien individual, la explicacion de las razones que justifican la imposibilidad de hacerlo;

7) cuando los componentes financieros implícitos significativos, contenidos en partidas de resultados no hayan sido segregados: las limitaciones a las que esta sujeta la exposicion de las causas del resultado del ejercicio;

8) respecto de los costos financieros provenientes de la financiacion del capital propio que el ente hubiera optado por activar por aplicacion del ultimo parrafo de la seccion 4.2.7.2. (Costos financieros: tratamiento alternativo permitido) de la segunda parte de la Resolucion Tecnica 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicacion general);

i) la tasa de interes utilizada en cada mes por el que se calculo el costo financiero del capital propio; y

ii) el monto del interes del capital propio que se mantiene en los activos al cierre del ejercicio, en cada uno de los rubros.

B.9. Composicion o evolucion de los rubros

Debe informarse la composicion de los rubros de importancia que no este incluida en el cuerpo de los estados contables, asi como la evolucion de los rubros de mayor significacion y permanencia, tales como inversiones permanentes, bienes de uso y activos intangibles.

B.10. Bienes de disponibilidad restringida

Los bienes de disponibilidad restringida, explicandose brevemente la restriccion existente.

B.11. Gravámenes sobre activos

Los activos gravados con hipoteca, prenda u otro derecho real, con referencia a las obligaciones que garantizaren. Se indican los bienes gravados, el rubro del activo en el que figuran y su valor en libros, el importe de la deuda garantizada, el rubro del pasivo en el que esta incluida y la naturaleza del gravamen.

B.12. Contingencias

A) "Contingencias cuya probabilidad de ocurrencia se estime remota".

Las situaciones contingentes cuya probabilidad de ocurrencia se estime remota no deben ser expuestas en los estados contables, ni en sus notas.

B) "Contingencias cuya probabilidad de ocurrencia no sea remota, y que no cumplan con las condiciones para su reconocimiento como activos o pasivos".

Debera informarse en notas:

a) una breve descripcion de su naturaleza;

b) una estimacion de los efectos patrimoniales, cuando sea posible cuantificarlos en moneda de manera adecuada;

c) una indicacion de las incertidumbres relativas a sus importes y a los momentos de su cancelacion; y

d) en el caso de contingencias desfavorables, si existe la posibilidad de obtener reembolsos con motivo de su cancelacion.

C) "Contingencias reconocidas contablemente".

Debera informarse en notas:

a) una breve descripcion de su naturaleza;

b) la existencia de eventuales reembolsos de la obligacion a cancelar, informando ademas el importe de cualquier activo que ha sido reconocido por dichos reembolsos;

c) una indicacion de las incertidumbres relativas a sus importes y a los momentos de su cancelacion;

d) los importes correspondientes a los siguientes datos del periodo: saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final;

e) las causas de los aumentos y disminuciones, con estas particularidades:

1) en los casos de contingencias para cuya medicion original se haya practicado el descuento financiero de pagos futuros, deben mostrarse por separado los incrementos atribuibles exclusivamente al paso del tiempo;

2) dentro de las disminuciones, las originadas en usos deben diferenciarse de las ocasionadas por reversiones de importes no utilizados.

Cuando alguno de estos requerimientos no sea practicable, debera informarse este hecho.

Cuando en relacion con una situacion contingente existieren razones fundadas para suponer que la divulgacion de alguna de las informaciones requeridas perjudicaria al emisor de los estados contables, podra limitarse a una breve descripcion general de tal situacion.

B.13. Restricciones para la distribucion de ganancias

Se informaran las restricciones legales, reglamentarias, contractuales o de otra indole para la distribucion de ganancias. sus razones y los momentos en que ellas cesaran.

B.14. Modificación a la información de ejercicios anteriores

Cuando no este explicitado en los estados básicos, en la información complementaria debe exponerse el concepto de la modificación y la cuantificación de su efecto sobre los componentes de los estados básicos (rubros del patrimonio, de resultados del periodo, causas de variación del efectivo) al inicio o el cierre del ejercicio anterior, los que correspondieren. Debe referenciarse en los rubros modificados de los estados básicos a la información complementaria que describa dicha modificación.

Cuando la modificación se origine en un cambio en las normas contables aplicadas, se debe -además- describir el método anterior, el nuevo y la justificación del cambio.

B.15. Hechos relacionados con el futuro

B.15.a. Hechos posteriores al cierre

Hechos ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha de emisión de los estados contables (fecha de aprobación por parte de los administradores del ente), que no deban ser motivo de ajustes a los estados contables, pero que afecten o puedan afectar significativamente la situación patrimonial del ente, su rentabilidad o la evolución de su efectivo.

B.15.b. Compromisos futuros asumidos

Compromisos significativos asumidos por el ente que a la fecha de los estados

no fueran pasivos.

B.16 Participación en negocios conjuntos

Los participantes en negocios conjuntos deberán presentar, como información complementaria de sus estados contables, un detalle de la parte correspondiente a su participación en negocios conjuntos incluida en cada uno de los rubros de los estados contables del participante. Esta información podrá presentarse separada según el tipo de actividad de los negocios conjuntos. Asimismo, se explicará que se han tomado como base estados contables del negocio o negocios conjuntos preparados de acuerdo con normas contables profesionales.

La información a que se refiere el párrafo anterior podrá presentarse en las notas a los estados contables en las que se detalla la composición de los principales rubros, según lo establecido por esta Resolución Técnica.

En los casos en que se hubiesen realizado aportes consistentes en bienes intangibles o en el derecho al uso de determinados activos, sin que ese valor de aporte hubiese tenido reconocimiento contable en los estados contables del negocio conjunto, tal circunstancia debe ser expuesta en los estados contables del participante, como así también en los estados contables del negocio conjunto.

B.17. Pasivos por costos laborales

Cuando por aplicación del inciso b) de la sección 8.2.5 (Pasivos por costos laborales) de la segunda parte de la Resolución Técnica 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general), no se hubiera contabilizado la totalidad del pasivo laboral tratado en el inciso c) de la sección 5.19.7 (Pasivos por costos laborales) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general), deberá informarse el pasivo pendiente de reconocimiento y el cargo realizado al resultado del ejercicio.

B.18. Información sobre la aplicación del método "valor patrimonial proporcional"

Se aplicarán las normas de la sección 1.5 -Información a exponer en los estados contables de la inversora- de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 21 (Valor patrimonial proporcional - Consolidación de estados contables - Información a exponer sobre partes relacionadas).

B.19. Información sobre el estado de flujo de efectivo

Se deberá exponer la conciliación entre el efectivo y sus equivalentes considerados en el estado de flujo de efectivo y las partidas correspondientes informadas en el estado de situación patrimonial.

Si se ha optado por exponer el estado de flujo de efectivo por el método indirecto, y por no detallar las partidas que ajustan a los resultados, para arribar al flujo neto de efectivo proveniente de las actividades operativas, deberá informarse el detalle de esas partidas.

Se deberá informar las transacciones correspondientes a las actividades de inversión o financiación que no afectan al efectivo o sus equivalentes, pero que, por su significación, merecen ser expuestas.

C. ASPECTOS FORMALES

En los rubros de los estados básicos relacionados con la información complementaria incluida en notas o cuadros anexos se debe hacer referencia específica a ella.

La información complementaria se titula para su clara identificación. El orden de presentaciones seguirá, preferentemente, el de los estados básicos.