

RESOLUCIÓN DE CONSEJO DIRECTIVO N° 3195

VISTO:

La Resolución N° 312/05 de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; y

CONSIDERANDO:

- a) Que la unificación de normas contables y de auditoría en todas las jurisdicciones del país es fundamental para el fortalecimiento de la profesión.*
- b) Que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires manifestaron en el "Convenio de Declaración de Voluntades" la decisión de unificar las normas técnicas, creándose una Comisión con dicho propósito;*
- c) Que producto del trabajo de la citada Comisión se elaboró un acta conjunta en la que, entre otras cuestiones, se propusieron modificaciones a los textos actuales de resoluciones técnicas, resoluciones e interpretaciones de normas con objeto de incluir los cambios acordados.*
- d) Que ambas instituciones aprobaron el acta conjunta mencionada en el considerando anterior.*

Por ello, en uso de las atribuciones que le otorgan el artículo 21 de la Ley 20.488 y los artículos 41 inciso g) y 64 inciso u) de la Ley 10.620, el

CONSEJO DIRECTIVO RESUELVE

ARTÍCULO 1°: *Aprobar las modificaciones a las Resoluciones Técnicas e Interpretaciones contenidas en el Anexo de la Resolución de Junta de Gobierno de la FACPCE 312/05, que se adjunta formando parte de la presente, las que son reconocidas como normas profesionales por este Consejo Profesional, con vigencia obligatoria para los estados contables anuales o de períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1° de julio de 2005.*

ARTÍCULO 2°: *Aprobar el nuevo texto ordenado de los Anexos A y B de la Resolución de Consejo Directivo N° 3131, que se adjunta a la presente.*

ARTÍCULO 3°: *Regístrese, comuníquese y archívese.*

ACTA CD 811 - 13/05/05 .-

Dr. Luis Alberto Calatroni
Contador Público
Secretario General

Dr. Alfredo Domingo Avellaneda
Contador Público
Presidente

CGG/OLE

Anexo de la Resolución F.A.C.P.C.E. N° 312/05

Modificaciones a las Normas Contables Profesionales

1. Agregar el inciso b.8) de la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del capítulo VII (Información complementaria) de la Resolución Técnica 8

8) respecto de los costos financieros provenientes de la financiación del capital propio que el ente hubiera optado por activar por aplicación del último párrafo de la sección 4.2.7.2. (Costos financieros: tratamiento alternativo permitido) de la RESOLUCIÓN TÉCNICA 17:

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

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

2. Reemplazar el inciso b.4) de la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del Capítulo VII (Información complementaria de la Resolución Técnica 8, por el siguiente:

4) Respecto de la llave de negocio positiva y otros activos intangibles con vida útil indefinida, una identificación de dichos activos y de los elementos que soporten que la vida útil es indefinida (por ejemplo: inexistencia de factores legales, regulatorios, contractuales, de competencia, económicos, etcétera, que limiten la vida útil del activo).

3. Reemplazar los puntos ii) y iii) del inciso b.5) de la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del Capítulo VII (Información complementaria de la Resolución Técnica 8, por el siguiente:

ii) si la desvalorización o reversión correspondiere a actividades generadoras de efectivo, se informará su descripción, y si la conformación de los grupos varió desde la anterior estimación de su valor recuperable y, de ser así, las formas anterior y actual de integrar los grupos y las razones del cambio;

iii) los rubros a los que pertenecen los bienes y las actividades generadoras de efectivo del caso; y de presentarse la información por segmentos, también se informarán los segmentos a los que pertenecen;

4. Reemplazar el texto de la sección C.7 (Impuesto a las ganancias) del capítulo VI (Información complementaria) de la Resolución Técnica 9, por el siguiente:

C.7. Impuesto a las ganancias

Deben presentarse:

a) una conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el que resultaría de aplicar a la ganancia o pérdida contable (antes del impuesto) la tasa impositiva correspondiente, así como las bases del cálculo de esta; discriminando:

1) el efecto de aplicar el valor actual sobre los activos y pasivos diferidos (si el ente hubiere optado por hacerlo) y sobre la deuda por el impuesto determinado por el período;

2) los efectos generados por ingresos exentos o por gastos no deducibles;

3) los efectos del reconocimiento de desvalorizaciones o reversiones de desvalorizaciones en los activos por impuesto diferido;

4) los efectos de cambios en las tasas impositivas;

5) los efectos del reconocimiento como activos de quebrantos impositivos acumulados y créditos fiscales no reconocidos en períodos anteriores; y

6) los efectos del reconocimiento del efecto del cambio en el poder adquisitivo de la moneda en los estados contables y su no reconocimiento con fines de tributación fiscal, o la situación inversa;

b) una explicación de los cambios habidos en las tasas del impuesto (en comparación con las de períodos anteriores);

c) en caso de existir diferencias temporarias o quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados por los que no se hayan computado impuestos diferidos, su importe y las fechas hasta las cuales pueden ser utilizados;

d) el importe combinado de las diferencias temporarias relacionadas con inversiones en sucursales, sociedades controladas o vinculadas o negocios conjuntos por las cuales no se hayan computado deudas por impuestos diferidos;

e) respecto de cada tipo de diferencias temporarias y de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados:

1) el importe de los créditos y deudas por impuestos diferidos reconocidos a la fecha de cada uno de los períodos presentados;

2) el importe que afectó el resultado del período, si no surgiera con evidencia de la información sobre las variaciones de los importes reconocidos en los estados de situación patrimonial;

f) los fundamentos y la evidencia que respaldan la existencia de un activo por impuesto diferido cuando la empresa ha tenido pérdidas en el período corriente o en el precedente, en la jurisdicción con la cual el activo se relaciona;

g) una conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el impuesto determinado del ejercicio a los fines fiscales, discriminando:

- 1) *la aparición y la reversión de diferencias temporarias;*
 - 2) *los cambios de tasas impositivas;*
 - 3) *las desvalorizaciones y reversión de desvalorizaciones en los activos por impuestos diferidos;*
 - 4) *el reconocimiento como activos de quebrantos impositivos acumulados y créditos fiscales no reconocidos en periodos anteriores;*
 - 5) *el efecto de aplicar el valor actual sobre los activos y pasivos diferidos (si el ente hubiere optado por hacerlo) y sobre la deuda por el impuesto determinado por el período;*
- h) Si el ente optó por medir los activos y pasivos diferidos a su valor actual:*
- 1) *su valor nominal y su valor descontado clasificado por año en que se estima se producirá su reversión;*
 - 2) *la tasa de interés utilizada en el descuento.*

5. Agregar como último párrafo de la sección 4.2.7.2 (Costos financieros: Tratamiento alternativo permitido) de la Resolución Técnica 17

En los estados contables de los entes que no estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda o que no hayan solicitado autorización para hacerlo, el monto de los costos financieros susceptibles de activación podrá incluir a los costos financieros provenientes de la financiación con capital propio invertido, en la medida que se cumplan las condiciones siguientes:

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

la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del Capítulo VII (Información complementaria), de la Resolución Técnica 8.

6. Reemplazar el segundo párrafo de la sección 4.4.2 (Comparaciones con valores recuperables: frecuencia de las comparaciones) de la Resolución técnica 17, por el siguiente:

En los casos de:

- a) bienes de uso;
- b) intangibles empleados en la producción o venta de bienes y servicios;
- c) otros intangibles que no generan un flujo de fondos propio; y
- d) participaciones permanentes en otras sociedades, valuadas al valor patrimonial proporcional;

la comparación con el valor recuperable deberá hacerse cada vez que se preparen estados contables cuando:

- 1) el activo incluya cualquier intangible empleado en la producción o venta de bienes y servicios o un valor llave, en la medida que se les hubiere asignado una vida útil indefinida; o
- 2) existe algún indicio de que tales activos se hayan desvalorizado (o de que una desvalorización anterior se haya revertido).

7. Reemplazar el primer párrafo de la sección 4.4.3.3. (Niveles de comparación: bienes de uso e intangibles que se utilizan en la producción o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propio) de la Resolución Técnica 17, por el siguiente:

Las comparaciones con el valor recuperable deben hacerse:

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

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

Se consideran "actividades generadoras de efectivo" a la actividad o línea de negocio identificable, cuyo desarrollo por parte del ente genera entrada de fondos independiente de otras actividades o líneas de negocio (por ej.: actividad industrial, agropecuaria, comercial, servicios, frutihortícola, etc.). Para la determinación de las distintas actividades generadoras de efectivo deberá emplearse el mismo criterio que el utilizado por el ente para la consideración de los segmentos de negocios, si hubiera presentado la información por segmentos de la sección 8 (Información por segmentos) de la Resolución Técnica 18. En todos los casos se deberán exponer en la información complementaria, los

criterios empleados para la definición de “actividad generadora de efectivo”. En principio, se definirán actividades generadoras de efectivo que no incluyan a los activos generales y a la llave de negocio (si estuviere contabilizada). Se consideran “activos generales” a los que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros en todas las actividades generadoras de efectivo existentes y son distintos del valor llave (por ejemplo: los edificios de la administración general o del centro de cómputos).

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

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

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

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

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

8. Reemplazar el tercer párrafo de la sección 4.4.6 (Imputación de las pérdidas por desvalorización) de la Resolución Técnica 17, por el siguiente:

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

9. Reemplazar el cuarto párrafo de la sección 4.4.7 (Reversiones de pérdidas por desvalorización) de la Resolución Técnica 17, por el siguiente:

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

a) primero, a los activos integrantes de la actividad generadora de efectivo que sean distintos a la llave de negocio, en proporción a sus mediciones contables, con la siguiente limitación: ningún activo debe quedar por encima del menor importe entre:

- 1) su valor recuperable (si fuere determinable); y*

2) *la medición contable que el activo habría tenido si nunca se hubiese reconocido la desvalorización previa;*

b) *si la asignación anterior fuera incompleta debido a la aplicación de los topes indicados, se efectuará un nuevo prorrateo entre los bienes individuales de la actividad generadora de efectivo que no haya alcanzado dichos límites;*

c) *el remanente no asignado será agregado al valor llave que estuviere asignado a la actividad generadora de efectivo, siempre que se cumplan las condiciones expuestas en el párrafo siguiente.*

10. Reemplazar el tercer párrafo de la sección 5.3. (Otros créditos en moneda) de la Resolución técnica 17, por el siguiente:

Los activos surgidos por aplicación del método del impuesto diferido se medirán por su valor nominal. En los estados contables de los entes que no estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda o que no hayan solicitado autorización para hacerlo, podrán optar por medirlos a su valor descontado, en los términos del párrafo anterior. El criterio elegido para su medición no podrá cambiarse en los siguientes ejercicios.

11. Reemplazar el tercer párrafo de la sección 5.13.3. (Otros activos intangibles: depreciaciones) de la Resolución Técnica 17, por el siguiente:

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

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

12. Reemplazar el texto del segundo párrafo de la sección 5.15. (Otros pasivos en moneda) de la Resolución Técnica 17, por el siguiente:

En la medición de las contingencias y de los pasivos por planes de pensiones, en cada fecha de cierre de los estados contables, se está realizando una nueva medición, por lo que corresponde aplicar la tasa del momento de la medición.

Los pasivos surgidos por aplicación del método del impuesto diferido se medirán por su valor nominal. En los estados contables de los entes que no estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda o que no hayan

solicitado autorización para hacerlo, podrán optar por medirlos a su valor descontado, en los términos del párrafo anterior. El criterio elegido para su medición no podrá cambiarse en los siguientes ejercicios.

13. Reemplazar el texto de la sección 9 (Cuestiones no previstas) de la Resolución Técnica 17, por el siguiente:

Las cuestiones de medición no previstas en la sección 5 (Medición contable en particular) de esta Resolución Técnica, deben ser resueltas aplicando las normas, reglas o conceptos, detallados a continuación, respetando el orden de prioridad indicado:

- a) reglas de la sección 4 (Medición contable en general) de esta Resolución Técnica;*
- b) conceptos de la segunda parte de la Resolución Técnica 16;*
- c) reglas o conceptos de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB, Normas internacionales de contabilidad del IASC, SIC del Comité de Interpretaciones del IASB e Interpretaciones del IFRIC, que se encuentren vigentes (según el propio organismo emisor) para el ejercicio al que se refieren los estados contables.*

14. Agregar en la sección 3.3.1. (Medición contable periódica: llave positiva) de la Resolución Técnica 18:

La medición contable de la llave de negocio positiva originada en una combinación de negocios, se comparará con su valor recuperable en cada cierre de ejercicio.

15. Reemplazar el 3er. Párrafo de la sección 3.4.1 (Llave positiva) de la Resolución Técnica 18, por el siguiente:

Si la llave de negocio tiene vida útil indefinida, no se computará su depreciación y se realizará la comparación con su valor recuperable en cada cierre de ejercicio. En estos casos, las causales por las que se decidió que la llave tiene vida útil indefinida deberán exponerse en nota a los estados contables.

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

16. Reemplazar el primer inciso b) de la sección 3.5 (Información a presentar) de la Resolución Técnica 18, por el siguiente:

- b) los factores que se consideraron fundamentales para estimar la vida útil considerada*

17. Reemplazar la respuesta (identificada como 3) a la pregunta 1 de la Interpretación 3 (Contabilización del impuesto a las ganancias), por la siguiente:

Respuesta

3. La diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria y en consecuencia, corresponde el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido. Sin embargo, el ente podrá optar por no reconocer este pasivo, e informar esta situación de acuerdo con lo indicado en la respuesta a la pregunta 3.

18. Agregar la pregunta 3 y 4 y sus respuestas en la Interpretación 3 (Contabilización del impuesto a las ganancias):

Pregunta 3

6. Si el ente opta por no reconocer el pasivo por impuesto diferido que surge de la respuesta a la pregunta 1, ¿qué información debe presentar en la información complementaria?

Respuesta

7. Si el ente opta por no reconocer el pasivo por impuesto diferido que surge de la respuesta a la pregunta 1, debe presentar como información complementaria:

a) el valor del pasivo por impuesto diferido que se optó por no reconocer;

b) el plazo para su reversión y el importe que corresponde a cada ejercicio anual;

c) el valor descontado que le correspondería, si el ente ha optado por medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a su valor actual

d) el efecto que produce en el cargo a impuesto a las ganancias en cada ejercicio, por su no reconocimiento inicial como pasivo.

Pregunta 4

8. ¿Todos los entes tienen la opción de no reconocer en sus estados contables el pasivo por impuesto diferido que surge de la respuesta a la pregunta 1?

Respuesta

9. Esta opción es solo aplicable para los entes que no habían reconocido inicialmente el pasivo por impuesto diferido, porque alguna norma contable se lo hubiera permitido.

19. Derogación del Anexo B de la Resolución Técnica 17 y Resolución Técnica 18

Se deroga el Anexo B de la Resolución Técnica 17 y Resolución Técnica 18.

20. Reemplazar el inciso a) del 2do. párrafo del Anexo A (Modalidad de aplicación para los Entes pequeños – EPEQ-) de la Resolución Técnica 17 y Resolución Técnica 18, por el siguiente:

Los EPEQ podrán optar por:

a) reemplazar el flujo de fondos establecido en la sección 4.4.4. (Estimación de los flujos de fondos), por un flujo de fondos proyectado sobre la base de los resultados obtenidos en los tres últimos ejercicios, siempre que las evidencias externas no demuestren que debe modificarse dicha premisa.

MODALIDADES DE APLICACIÓN. ANEXOS A Y B DE RESOLUCIÓN CD 3131. TEXTO ORDENADO AL
13/05/05 (*1)

ANEXO A (*2) - Modalidad de aplicación para los entes pequeños y medianos.

Apartado I . – Definición de ente pequeño.

Se define como Ente Pequeño al ente que cumpla todas las siguientes condiciones:

- a) *no haga oferta pública de sus acciones o títulos de deuda, excluyendo a las PyMEs comprendidas en el régimen del Decreto 1087/93;*
- b) *no realice operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requiera dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;*
- c) *no supere el nivel de \$ 6.000.000 (base pesos de diciembre de 2001, expresado en moneda homogénea de acuerdo con la sec. 3.1 de la segunda parte de la RT 17) de ingresos por ventas netas en el ejercicio anual; este monto se determina considerando la cifra de ventas netas incluidas en el estado de resultados correspondiente al ejercicio; y*
- d) *no se trate de una sociedad controlante de o controlada por otra sociedad no incluida en los incisos anteriores.*

Apartado II . – Definición de ente mediano.

Se entiende como Ente Mediano al que, no estando incluido en los incisos a), b) ó d) del apartado anterior, no supere para el inciso c) del mismo los montos por sector que se indican a continuación:

<u>Sector</u>	<u>Ingresos</u>
Industrial y Minero	18.000.000 *
Transporte	15.000.000 *
Comercial, Servicios y otros	12.000.000 *

** Base pesos de diciembre de 2001, expresado en moneda homogénea de acuerdo con la sec. 3.1 de la segunda parte de la RT 17*

En caso que un ente realice operaciones incluidas en más de un sector, se considerará como tope máximo aplicable el correspondiente a la actividad que genere mayores ingresos.

Apartado III . – Dispensas.

Los Entes sujetos a dispensas (conforme lo establecido en los Apartados anteriores) podrán optar por:

- a.) *En relación con la comparación con valores recuperables:*
 - 1) *Efectuar la comparación del valor contable de los bienes de uso e intangibles que se utilizan en la producción o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propios, con su valor recuperable a nivel global.*

- 2) Reemplazar el flujo de fondos establecido en la sección 4.4.4. (Estimación de los flujos de fondos), por un flujo de fondos proyectado sobre la base de los resultados obtenidos en los tres últimos ejercicios, siempre que las evidencias externas no demuestren que debe modificarse dicha premisa.

(El texto de este inciso a) tiene vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2005. Para ejercicios anteriores ver el texto de la dispensa del inciso a) de la Resolución CD 3131 original, que se incluye en Nota (*3) al pie de este Anexo)

- b) Calcular el costo de ventas por diferencia entre el inventario inicial medido a costos de reposición del inicio, las compras o incorporaciones medidas a su costo de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos), y el inventario final medido a costos de reposición del cierre.

El costo de ventas así calculado no permite segregar los resultados de tenencia, distorsionando el margen bruto. De optarse por esta alternativa, no debe exponerse el renglón correspondiente al resultado bruto, y en nota a los estados contables se debe explicitar que los costos de ventas calculados pueden incluir resultados de tenencia no cuantificados. Sin embargo, el ente deberá cumplimentar las exigencias legales sobre la información correspondiente al estado de resultados;

- c) No exponer en la información complementaria la siguiente información requerida por:

1) los siguientes acápite del inciso b) de la sección B.8 (Criterios de medición contable de activos y pasivos) del capítulo VII de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 8 (Normas generales de exposición contable):

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

i) si la desvalorización o la reversión correspondiere a bienes individuales: su naturaleza y una breve descripción de ellos;

ii) si la desvalorización o reversión correspondiere a actividades generadoras de efectivo, se informará su descripción, y si la conformación de los grupos varió desde la anterior estimación de su valor recuperable y, de ser así, las formas anterior y actual de integrar los grupos y las razones del cambio; **(Texto según modificaciones a la RT 8 incorporadas por la Resolución CD 3195 aplicables para ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2005. Para ejercicios anteriores ver texto original de la Resolución CD 3131 en Nota (*4) al pie de este Anexo)**

acápite 6): si la comparación con los valores recuperables de los bienes incluidos en la sección 4.4.3.3 (Bienes de uso e intangibles que se utilizan en la producción o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propio), no se realizó al nivel de cada bien individual, la explicación de las razones que justifican la imposibilidad de hacerlo;

2) el inciso c) de la sección A.1 (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del Capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9 (Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios);

3) el inciso a) de la sección C.7 (Impuesto a las ganancias) del capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de la RT 9;

4) el inciso c.2. (Instrumentos financieros) de la sección C (Cuestiones diversas) del capítulo VI (Información complementaria) de la RT 9;

- 5) los siguientes incisos y párrafo de las secciones 4.7.1 (En relación con todos los contratos de arrendamiento) y 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero) de la RT 18;
- i) el inciso b) de la sección 4.7.1 (En relación con todos los contratos de arrendamiento);
 - ii) el primer párrafo de la sección 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero);
 - iii) el inciso a) de la sección 4.7.2 (En relación con los contratos de arrendamiento financiero).
- d) En relación con los componentes financieros implícitos y la aplicación de valores actuales de flujos de fondos:
- 3.1. se admitirá que la segregación de los componentes financieros implícitos, indicada en el punto 4.6 (Componentes financieros implícitos) de la segunda parte de la RT 17, se efectúe únicamente sobre los saldos de activos y pasivos a la fecha de los estados contables;
 - 3.2. la opción indicada en el inciso anterior, también podrá ser aplicada a las mediciones iniciales de activos y pasivos establecidas en las secciones 4.2.2.2 (bienes y servicios adquiridos), 4.5.1 (créditos en moneda originados en la venta de bienes y servicios), y 4.5.6 (pasivos en moneda originados en la compra de bienes y servicios) de la segunda parte de la RT 17;
 - 3.3. se admitirá que en la medición inicial de otros créditos en moneda y otros pasivos en moneda, no se realice el descuento de las sumas a cobrar o a pagar indicada en las secciones 4.5.4 (otros créditos en moneda), y 4.5.9 (otros pasivos en moneda) de la segunda parte de la RT 17;
 - 3.4. para la medición al cierre de cuentas a cobrar y otros créditos en moneda, y de pasivos y otros pasivos en moneda -secciones 5.2, 5.3, 5.14 y 5.15 de la segunda parte de la RT 17-, cuando no existe la intención ni la factibilidad de negociarlos, cederlos, transferirlos, o cancelarlos anticipadamente, y el ente optó al momento de la medición inicial por la aplicación de las dispensas de los incisos 3.2 y 3.3 anteriores, se podrá utilizar, en reemplazo de la tasa que correspondía al momento inicial, una tasa que, al momento de la medición al cierre, refleje la evaluación que el mercado realice del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación;
 - 3.5. en caso que el ente aplique alguna de las dispensas establecidas en este artículo, deberá dejar indicada la opción utilizada en la información complementaria y las limitaciones que esa utilización provoca en la información contenida en los estados contables. En particular, cuando el efecto de no segregar los componentes financieros implícitos en las cuentas de resultados fuera significativo, se expondrá:
 - 3.5.1. en el Estado de Resultados: los resultados financieros y por tenencia en un solo renglón, y no se expondrá el renglón correspondiente al resultado bruto. Sin embargo, el ente deberá cumplimentar las exigencias legales sobre la información correspondiente al estado de resultados, y
 - 3.5.2. en la información complementaria: una nota indicando las limitaciones a las que está sujeta la exposición en el Estado de Resultados de las causas generadoras del resultado del ejercicio;
 - 3.5.3. en el informe del auditor, un párrafo de aclaraciones previas o de énfasis, en caso que corresponda;
- e) No aplicar la sección 5.19.6 (impuesto a las ganancias) de la segunda parte de la RT 17.
- f) Los entes incluidos en este anexo, excepto:

- Los entes incluidos en la sección A (Alcance) del Capítulo II (Alcance de normas comunes a todos los estados contables) de la Resolución Técnica N° 11 (Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro), y
- Las sociedades cooperativas y mutuales,

podrán optar por no presentar el Estado de flujo de Efectivo (capítulo VI de la Resolución Técnica N° 8). Si en algún ejercicio optaran por presentarlo, deberán hacerlo en los siguientes ejercicios.

En el primer ejercicio que un ente, deje de cumplir o comience a cumplir con las condiciones de este anexo, podrá no presentar la información contable en forma comparativa correspondiente a las dispensas ejercidas en el ejercicio anterior o con las dispensas ejercidas en el ejercicio actual, respectivamente.

Cuando un ente pequeño o mediano utilice cualquiera de las dispensas previstas en este anexo, deberá exponerlo en la información complementaria.

Si un ente está incluido en la sección A (Alcance) del Capítulo II (Alcance de normas comunes a todos los estados contables) de la segunda parte de la RT 11, los montos dispuestos en la condición del inciso c) del Apartado I y en el Apartado II se referirán a la totalidad de los recursos informados en el estado de recursos y gastos del ejercicio anual.

Este tipo de ente podrá optar por aplicar las dispensas de los incisos a), b), c1), c5), d) y e) anteriores, y no exponer en la información complementaria la información requerida por la sección A.2 (Depósitos a plazo, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas) del capítulo VII (Información complementaria) de la segunda parte de la RT 11.

Apartado IV – Justificación de las dispensas.

En muchas oportunidades determinados entes tienen dificultades para proveer cierta información requerida por la normativa contable profesional aunque su falta no produce distorsiones significativas en función, entre otras consideraciones, a las necesidades de los usuarios.

Por lo manifestado se han establecido una serie de excepciones –dispensas- destinadas a facilitar la preparación de la información de dichos entes.

Estas dispensas sólo deberían ser utilizadas cuando el ente no provee la información total y encuentra su justificación en los siguientes argumentos:

- a) La dispensa está basada en que dificultades o deficiencias administrativo-contables-, así como el costo de su preparación, impiden a los entes brindar información con las características y grado de detalle requeridos por la normativa, recayendo por lo tanto en los profesionales a cargo de su preparación y auditoría una tarea que, el exceder sus posibilidades por no estar en sus manos producir las modificaciones pertinentes, lo han de llevar inexorablemente a emitir un informe con salvedades.
- b) Este informe calificado por problemas de valuación o exposición, representa un castigo excesivo para un ente al que posiblemente se le exige más de lo que sus administradores, propietarios y comunidad de negocios vinculada por lo general le requieren.
- c) Dicho castigo por añadidura, recae sobre el profesional a quien a menudo se lo sindicaba como responsable de los problemas que le puede acarrear al emisor por la presentación de los estados contables así dictaminados.

- d) *Las disposiciones normativas profesionales si bien no son leyes en sentido formal lo son en sentido material y afectan exclusivamente al Contador, por lo que los emisores no se sienten alcanzados.*

La problemática señalada puede ser encauzada cuando la cantidad y calidad de la información que no se suministra en los estados contables, no representa un obstáculo para la toma de las principales decisiones de aquellos terceros ajenos al ente, pero relacionados en su operatoria.

Asimismo, cuando los terceros tienen necesidades específicas de información, pueden relacionarse de una manera directa con los administradores y obtener aquellas precisiones que le son necesarias para la toma de una decisión en particular.

Esta práctica, ya ha sido reconocida por las normas contables profesionales sancionadas con anterioridad en nuestro país y en la actualidad debe recordarse, a modo de antecedente, que organismos reguladores del exterior han comenzado a reconocer que ciertos entes tienen necesidades diferentes, por lo que requieren de normas diferenciadas, tanto contables como de auditoría; destacándose claramente que existe información requerida a los entes pequeños que tiene escasa importancia para ellos y que los usuarios pueden obtener información adicional si lo desean. Grupos de estudio han concluido que en oportunidades, información que usualmente se requiere es improbable que tenga un efecto sobre las decisiones de los usuarios de sus estados contables.

NOTAS

*(*1) Incluye las modificaciones incorporadas por la Resoluciones de CD 3178 y 3195.*

*(*2) Los plazos de vigencia que originalmente se prevían para la categoría de Ente Mediano y para ciertas Dispensas contenidas en este Anexo se prorrogaron sin límite temporal definido por Resolución de Consejo Directivo n° 3178.*

*(*3) Texto de la Resolución CD 3131 original: **(aplicable para ejercicios iniciados: a partir del 1/7/2002, o del primer ejercicio de aplicación de la RT 17 si se hubiera aplicado anticipadamente, y antes del 1/7/2005)***

- a) *calcular el valor recuperable de los activos tratados en la sección 4.4.3.3 (Bienes de uso e intangibles que se utilizan en la producción o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propio) al nivel de cada actividad o, **si no fuera posible**, al nivel global. En la información complementaria debe exponer las razones que justifican la imposibilidad de hacerlo. Durante los tres primeros ejercicios de aplicación de la RT 17, la comparación del valor contable de los bienes de uso e intangibles que se utilizan en la producción o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propios, con su valor recuperable, podrá realizarse, a opción del ente, a nivel de actividad o a nivel global. En la información complementaria se debe explicitar la opción utilizada;*

La comparación con los valores recuperables al nivel de cada actividad requiere la identificación de los componentes de la empresa afectados a las diferentes actividades (industrial, agropecuaria, comercial, servicios, frutihortícola, etc.). Una vez identificadas las actividades corresponde aplicar el procedimiento de asignación de activos descrito para las unidades generadores de efectivo en la sección 4.4.3.3 (Bienes de uso e intangibles que se utilizan en la producción o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propio).

Además podrán reemplazar el flujo de fondos establecido en la sección 4.4.4. (Estimación de los flujos de fondos), por un flujo de fondos proyectado sobre la base de los resultados obtenidos en los tres últimos ejercicios, siempre que las evidencias externas no demuestren que debe modificarse dicha premisa.

*(*4) Texto de la Resolución CD 3131 original: **: (aplicable para ejercicios iniciados: a partir del 1/7/2002, o del primer ejercicio de aplicación de la RT 17 si se hubiera aplicado anticipadamente, y antes del 1/7/2005)***

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

ANEXO B (*5)– Modalidades de aplicación para entes no pequeños ni medianos.

Los entes no comprendidos en las definiciones de “Ente pequeño” y “Ente mediano” podrán optar por aplicar los siguientes tratamientos alternativos:

- a) En relación con los componentes financieros implícitos y la aplicación de valores actuales de flujos de fondos:
 - 3.1. se admitirá que la segregación de los componentes financieros implícitos, indicada en el punto 4.6 (Componentes financieros implícitos) de la segunda parte de la RT 17, se efectúe únicamente sobre los saldos de activos y pasivos a la fecha de los estados contables;
 - 3.2. la opción indicada en el inciso anterior, también podrá ser aplicada a las mediciones iniciales de activos y pasivos establecidas en las secciones 4.2.2.2 (bienes y servicios adquiridos), 4.5.1 (créditos en moneda originados en la venta de bienes y servicios), y 4.5.6 (pasivos en moneda originados en la compra de bienes y servicios) de la segunda parte de la RT 17;
 - 3.3. se admitirá que en la medición inicial de otros créditos en moneda y otros pasivos en moneda, no se realice el descuento de las sumas a cobrar o a pagar indicada en las secciones 4.5.4 (otros créditos en moneda), y 4.5.9 (otros pasivos en moneda) de la segunda parte de la RT 17;
 - 3.4. para la medición al cierre de cuentas a cobrar y otros créditos en moneda, y de pasivos y otros pasivos en moneda -secciones 5.2, 5.3, 5.14 y 5.15 de la segunda parte de la RT 17-, cuando no existe la intención ni la factibilidad de negociarlos, cederlos, transferirlos, o cancelarlos anticipadamente, y el ente optó al momento de la medición inicial por la aplicación de las dispensas de los incisos 3.2 y 3.3 anteriores, se podrá utilizar, en reemplazo de la tasa que correspondía al momento inicial, una tasa que, al momento de la medición al cierre, refleje la evaluación que el mercado realice del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación;
 - 3.5. en caso que el ente aplique alguna de las dispensas establecidas en este artículo, deberá dejar indicada la opción utilizada en la información complementaria y las limitaciones que esa utilización provoca en la información contenida en los estados contables. En particular, cuando el efecto de no segregar los componentes financieros implícitos en las cuentas de resultados fuera significativo, se expondrá:
 - 3.5.1. en el Estado de Resultados: los resultados financieros y por tenencia en un solo renglón, y no se expondrá el renglón correspondiente al resultado bruto. Sin embargo, el ente deberá cumplimentar las exigencias legales sobre la información correspondiente al estado de resultados, y
 - 3.5.2. en la información complementaria: una nota indicando las limitaciones a las que está sujeta la exposición en el Estado de Resultados de las causas generadoras del resultado del ejercicio;
 - 3.5.3. en el informe del auditor, un párrafo de aclaraciones previas o de énfasis, en caso que corresponda;

b) No aplicar la sección 5.19.6 (impuesto a las ganancias) de la segunda parte de la RT 17.

NOTA

*(*5) Los plazos de vigencia que originalmente para las Dispensas contenidas en este Anexo se prorrogaron sin límite temporal definido por Resolución de Consejo Directivo n° 3178.*

CGG/OLE