

Proyecto N° 47 de Resolución Técnica – Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Segunda Parte y Tercera Parte.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA (CENCYA)**

Proyecto N° 47 de Resolución Técnica

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD.

[Segunda Parte y Tercera Parte]

PRIMERA PARTE

VISTO:

La propuesta del Proyecto de Resolución Técnica sobre “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad” [Segunda Parte y Tercera Parte] presentada por el CENCyA; y

Considerando:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional.
- b) Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Que los requerimientos que una entidad debe cumplir para preparar estados contables de acuerdo con normas contables profesionales distintas a las referidas en la Resolución Técnica N° 26 se encuentran dispersos en numerosos pronunciamientos.
- d) Que lo indicado en el inciso anterior dificulta la tarea de quienes preparan, revisan o analizan esos estados contables.
- e) Que la Junta de Gobierno de esta Federación le encomendó al CENCyA, en julio de 2020, la redacción de un proyecto de resolución técnica de Norma Unificada Argentina de Contabilidad, que permitiera resolver las dificultades referidas.
- f) Que la norma unificada que surgiera del proyecto encomendado al CENCyA debería permitir a las entidades preparar estados contables de calidad suficiente y proporcional a las necesidades de sus usuarios, buscando un balance adecuado entre los intereses de los usuarios actuales y de los potenciales.
- g) Que el CENCyA elaboró una propuesta de proyecto de resolución técnica, en respuesta a lo solicitado por la Junta de Gobierno de esta Federación.
- h) Que la Junta de Gobierno, habiendo evaluado la estructura sugerida por CENCyA para la Norma Unificada Argentina de Contabilidad concluyó que se han respetado los acuerdos alcanzados por esta Federación en el “Acta de Tucumán” anteriormente referida.
- i) Que la Junta de Gobierno de esta Federación aprobó, en su reunión del 28 de septiembre de 2021, la publicación del Proyecto N°45 de Resolución Técnica “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad”[Introducción y Primera Parte], estableciendo un período de consulta de 180 (ciento ochenta) días.
- j) Que durante el período de consulta se recibieron numerosos comentarios procedentes de diversos grupos de interés que fueron analizados por el CENCyA, aceptando muchas de las recomendaciones de los opinantes.
- k) Que la Junta de Gobierno de esta Federación aprobó, en su reunión del 1 de julio de 2022, la publicación de la Resolución Técnica N°54 “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad” [Introducción y Primera Parte], encomendando al CENCyA la elaboración de nuevos proyectos de resoluciones técnicas que permitan completar la segunda y tercera parte de la Resolución Técnica N°54.

Proyecto N° 47 de Resolución Técnica – Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Segunda Parte y Tercera Parte.

- l) Que el CENCyA aprobó la propuesta de este Proyecto de Resolución Técnica encomendado por la Junta de Gobierno de esta Federación en su reunión plenaria del 27 de octubre de 2022.
- m) Que los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las veinticuatro jurisdicciones han suscripto la denominada “Acta de Tucumán”, en la que exteriorizaron explícitamente su compromiso de participar activamente en la discusión previa, difusión y elaboración de las normas contables, de auditoría y otras.

Por ello:

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

Resuelve:

Artículo 1° - Aprobar el Proyecto N°47 de Resolución Técnica “Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad” [Segunda y Tercera Parte] que figura como anexo de esta Resolución.

Artículo 2° - Establecer un período de consulta de 150 (ciento cincuenta) días desde su publicación en la página de internet de esta Federación.

Artículo 3° - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) realizar los procesos de difusión, divulgación y análisis de este proyecto, de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Tucumán, firmada en la Junta de Gobierno del 4 de octubre de 2013;
- b) solicitar al CENCyA la participación en el proceso indicado en el inciso anterior.

Artículo 4° - Publicar este Proyecto de Resolución Técnica en la página de internet de esta Federación, y difundirlo para impulsar la generación de opiniones sobre el mismo.

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, provincia de Tucumán, dos de diciembre de 2022.

Dr. Catalino Núñez
Secretario

Dr. Silvio Rizza
Presidente

MODIFICACIONES LIMITADAS A CIERTOS PÁRRAFOS DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 54, PRIMERA PARTE

Durante el proceso de elaboración de la Segunda Parte y Tercera Parte, se identificaron ciertos párrafos incluidos en la primera parte de la Resolución Técnica N°54, cuyo texto debería ser modificado para incrementar la consistencia de la Resolución Técnica en su conjunto.

A continuación, se indican los párrafos, con los cambios propuestos resaltados en color rojo.

Estos cambios se incorporarán como modificaciones a la Primera Parte de la Resolución Técnica N° 54 en la Resolución Técnica que apruebe la Segunda y Tercera parte de la NUA.

212 - A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar la definición siguiente.

Inversiones financieras: Son colocaciones de efectivo en un activo financiero realizadas o mantenidas con el objetivo de obtener renta, ganancias de capital u otros beneficios, explícitos o implícitos.

Este rubro:

- a) incluye, entre otros:
 - (i) depósitos a plazo fijo y colocaciones similares;
 - (ii) títulos de deuda emitidos por otras entidades (públicas o privadas);
 - (iii) acciones y otros instrumentos de patrimonio emitidos por entidades sobre las que no se ejerce control, control conjunto ni influencia significativa;
- b) **excluye a:**
 - (i) **Activos que no dan lugar, de forma simultánea, a la asunción de un pasivo financiero o la emisión de un instrumento de patrimonio por parte de otra entidad (por ejemplo, tenencias de oro). Es decir, activos que forman parte de un instrumento financiero.**
 - (ii) **Activos que cumplen la definición de “activos del plan”, según lo definido en la sección “Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo”.**

459 - Una entidad medirá inicialmente los pasivos ciertos (deudas) en moneda originados en compra de bienes o servicios entre partes independientes:

- a) Al valor contado de la operación, cuando pacte componentes financieros explícitos.
- b) A su valor nominal, los originados por servicios prestados por sus empleados:
 - (i) cuya cancelación deba realizarse dentro del plazo de un año, contado desde la fecha de su reconocimiento; y
 - (ii) no incluyen componentes financieros explícitos.
- c) A su valor nominal, cuando no segregue componentes financieros implícitos, de acuerdo con lo establecido en el apartado “Segregación de componentes financieros implícitos” [ver los párrafos 130 a 135].
- d) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue componentes financieros implícitos, según lo establecido en el apartado “Segregación de componentes financieros implícitos” [ver los párrafos 130 a 135].

461 - Una entidad medirá los demás pasivos ciertos (deudas) en moneda entre partes independientes, del siguiente modo:

- a) Al valor de contado de la operación, cuando se pacte componentes financieros explícitos.
- b) A su valor nominal, cuando se trate de deudas fiscales, distintas de los impuestos diferidos, que por su naturaleza:
 - (i) no sean pasivos contingentes;
 - (ii) su plazo de vencimiento no excede el término de doce meses, contado desde la fecha de su reconocimiento; y
 - (iii) no incluyen componentes financieros explícitos.
- c) A su valor nominal Cuando no segregue componentes financieros implícitos, de acuerdo con lo establecido en el apartado “Segregación de componentes financieros implícitos” [ver los párrafos 130 a 135].
 - (i) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue componentes financieros implícitos, según lo establecido en el apartado “Segregación de componentes financieros implícitos” [ver los párrafos 130 a 135].

487 - A los fines del tratamiento de los pasivos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar las definiciones siguientes.

Previsiones: Son pasivos caracterizados por:

- a) incertidumbre sobre su cuantía y vencimiento, pues dependen de hechos futuros que no están totalmente bajo el control de la entidad; y
- b) satisfacer los requisitos establecidos por esta Resolución Técnica para su reconocimiento.

Otros pasivos contingentes: Son pasivos con las mismas características que las provisiones, excepto porque:

- a) no cumplen los criterios de reconocimiento del párrafo 488; y
- b) solo deben revelarse en notas.

Se excluye del alcance de esta sección a los pasivos que surjan de aplicar la sección “Beneficios a los empleados, posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo”.

605 - En este capítulo se describen los requerimientos generales para la presentación de los estados contables de entidades con y sin fines de lucro. ~~excepto las entidades cooperativas.~~

Adecuar las definiciones del párrafo 673, en caso de que fuere necesario de conformidad con las definiciones finales que se incluyan, como consecuencia del proceso de consulta pública, en los capítulos pertinentes de la segunda parte.

709 - En esta sección se describen los requerimientos particulares para la presentación de los estados contables de entidades sin fines de lucro, ~~excepto las entidades cooperativas.~~

SEGUNDA PARTE DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

NORMAS PARTICULARES

INTRODUCCIÓN A LA SEGUNDA PARTE DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

751. En esta segunda parte se establecen:
 - a) procedimientos de aplicación particular (Capítulo 7);
 - b) normas para el tratamiento contable de partidas particulares (Capítulo 8); y
 - c) normas para reconocer los efectos procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos particulares (Capítulo 9).
752. Las normas del presente capítulo son generalmente temas de mayor complejidad contable y se espera que su aplicación se circunscriba a un número poco significativo de entidades..
753. Una entidad que aplique la segunda parte de esta Resolución Técnica deberá tener en cuenta, para todo lo que resulte pertinente, los requerimientos establecidos en su Introducción y en su primera parte (Capítulos 1 a 6).

CAPÍTULO 7

PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE APLICACIÓN PARTICULAR

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

754. En este capítulo se describen:

- a) los criterios que una entidad utilizará para la conversión de estados contables expresados en una moneda extranjera;
- b) los requerimientos que una entidad empleará para preparar estados contables consolidados, que incluyen:
 - (i) la evaluación de control (sobre otra entidad); y
 - (ii) el procedimiento de consolidación.

CONVERSIÓN DE ESTADOS CONTABLES

Objetivo

755. El objetivo de esta sección es establecer las reglas para la conversión de estados contables de una entidad del exterior, a los fines de proceder a:

- a) su consolidación;
- b) la aplicación del método del valor patrimonial proporcional; o
- c) su contabilización de conformidad con el párrafo 832.

Definiciones

756. A los fines de aplicar esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Diferencias de conversión: Son las diferencias puestas en evidencia por la conversión de estados contables de una entidad del exterior.

Entidad del exterior: Entidad que:

- b) utiliza una moneda extranjera como unidad de medida de sus estados contables; y
- c) es controlada, controlada conjuntamente o asociada de la entidad emisora de los estados contables.

Tipo de cambio: Es la relación de cambio entre la moneda argentina y una moneda extranjera. Cuando se pierde la posibilidad de negociar dos monedas

en condiciones de mercado, una entidad aplicará lo dispuesto en el párrafo 128.

Tipo de cambio contado: Es el tipo de cambio utilizada en transacciones de entrega inmediata.

Conversión de estados contables: requerimientos generales

757. Una entidad emisora de estados contables convertirá los resultados, resultados diferidos, otras variaciones del patrimonio neto, flujos de efectivo y los elementos de la situación patrimonial de una entidad del exterior cuya moneda no es la correspondiente a un contexto de inflación utilizando el siguiente procedimiento:
- Los activos y pasivos a la fecha de los estados contables y a la fecha de la información comparativa se convertirán usando el tipo de cambio de cierre correspondiente a cada una de esas fechas.
 - Los resultados, los resultados diferidos, otras variaciones del patrimonio neto y los flujos de efectivo del período actual y las cifras comparativas se convertirán al tipo de cambio de la fecha de cada transacción.
 - Todas las diferencias de conversión resultantes se reconocerán como una partida de resultados diferidos del período.
758. Una entidad emisora de estados contables:
- Podrá utilizar un tipo de cambio aproximado (por ejemplo, un promedio), representativo de los tipos existentes durante el período de las transacciones, para la conversión de resultados, resultados diferidos, otras variaciones del patrimonio neto y flujos de efectivo, cuando las fluctuaciones en dichos tipos no son significativas.
 - No utilizará un tipo de cambio aproximado, en los restantes casos.
759. Una entidad emisora de estados contables puede tener partidas monetarias por cobrar o pagar a una entidad del exterior. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable que ocurra en el futuro previsible es, en esencia, una parte de la participación mantenida por la entidad emisora de estados contables en la entidad del exterior. Por lo tanto, una entidad emisora de estados contables presentará las diferencias de cambio puestas en evidencia por la conversión de tales partidas monetarias de acuerdo con lo dispuesto en el inciso c) del párrafo 757 y en el párrafo 761.
760. Una entidad emisora de estados contables tratará la llave de negocios y los ajustes del valor razonable, surgidos de aplicar las disposiciones de la sección “Combinación de negocios” [ver los párrafos 968 a 1004], como parte integrante de los activos y pasivos de la entidad del exterior. Por lo tanto:
- los expresará en la moneda utilizada por la entidad del exterior; y
 - los convertirá al tipo de cambio de cierre, de acuerdo con los párrafos 757, 762 y 763.

761. Una entidad emisora de estados contables:
- a) acumulará como un componente independiente de los resultados diferidos las diferencias de conversión puestas en evidencia por aplicar la presente sección;
 - b) mantendrá las diferencias de conversión identificadas en el inciso inmediato anterior en los resultados diferidos acumulados hasta que se produzca su venta o el reembolso total o parcial del capital; y
 - c) transferirá tales diferencias al resultado del ejercicio cuando tengan lugar los hechos referidos en el inciso anterior.

Existencia de un contexto de inflación en el país de la entidad del exterior

762. Cuando la moneda de la entidad del exterior se corresponda con la de una economía con un contexto de inflación, una entidad emisora de estados contables ajustará sus estados contables antes de aplicar el método de conversión establecido en el párrafo 757, aplicando lo dispuesto en la sección “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver párrafos 176 a 200].
763. Cuando aplique lo dispuesto en el párrafo anterior, una entidad emisora de estados contables procederá del siguiente modo:
- a) Si la moneda argentina está afectada por un contexto de inflación: convertirá todos los resultados, resultados diferidos, otras variaciones del patrimonio neto, flujos de efectivo y elementos de la situación patrimonial (es decir, tanto los importes del ejercicio actual como las cifras comparativas) de la entidad del exterior utilizando el tipo de cambio de cierre del ejercicio actual entre la moneda extranjera y la moneda argentina.
 - b) Si la moneda argentina no está afectada por un contexto de inflación: convertirá los resultados, resultados diferidos, otras variaciones del patrimonio neto, flujos de efectivo y elementos de la situación patrimonial del ejercicio actual de la entidad del exterior utilizando el tipo de cambio de cierre del ejercicio actual entre la moneda extranjera y la moneda argentina, y las cifras comparativas serán las presentadas como importes corrientes del año de los estados contables del periodo precedente.

Efectos fiscales de la conversión de estados contables de una entidad del exterior

764. Una entidad aplicará la sección “Contabilización del Impuesto a las Ganancias” [ver los párrafos 571 a 600] a las diferencias temporarias que surjan por la aplicación de los requerimientos establecidos en la presente sección.

Revelación en notas

765. Una entidad emisora de estados contables revelará en notas:
- a) Los tipos cambio utilizados para la conversión.
 - b) Las diferencias de conversión reconocidas como resultados diferidos y presentadas dentro de los resultados diferidos acumulados.
 - c) Las diferencias de conversión transferidas desde resultados diferidos a resultados del período, como consecuencia de la venta de la entidad del exterior o el reembolso total o parcial del capital.
 - d) Las entidades del exterior que emplean la moneda de un país en un contexto de inflación.
 - e) Si existieran restricciones para el acceso al mercado oficial de cambios, y ciertos activos o pasivos en moneda extranjera tuvieran que liquidarse o cancelarse utilizando mercados alternativos válidos para tal fin, pero a valores sustancialmente distintos a los importes informados en los estados contables, o esto efectivamente haya ocurrido después del período sobre el que se informa y antes de la aprobación de los estados contables, una entidad revelará tales circunstancias en las notas a los estados contables.

Aplicación inicial

766. En el primer ejercicio durante el cual utilice esta Resolución Técnica para preparar sus estados contables, una entidad emisora de estados contables aplicará los requerimientos establecidos en los párrafos 755 a 765 de forma prospectiva (es decir, a partir de la fecha de aplicación inicial, tal como se la describe en el Apéndice A).
767. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad emisora de estados contables revelará en notas:
- a) Las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios de conversión de estados contables.
 - b) Si los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la conversión de las cifras del período actual, y en tal caso, que este hecho deberá ser considerado al analizar esos estados contables.
 - c) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

PREPARACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS

Objetivo

768. De acuerdo con el párrafo 33 de esta Resolución Técnica, una entidad presentará estados contables consolidados cuando controla a una o más entidades. El objetivo de esta sección consiste en prescribir la presentación de estados contables consolidados y los procedimientos para su preparación.

Definiciones

769. A los fines en esta sección, una entidad considerará las siguientes definiciones:

Control (sobre otra entidad): Una entidad emisora de estados contables tiene control sobre otra participada cuando:

- a) está expuesta, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de tal participación, y
- b) tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.

Controlada (subsidiaria): Es aquella entidad en la que una entidad emisora de estados contables posee una participación que le otorga el control, en forma directa o indirecta.

Entidad: Cualquier conjunto de activos (netos de pasivos, de corresponder), respecto del cual puede emitirse estados contables. Para que un conjunto de activos (netos de pasivos, de corresponder) sea una entidad no es relevante la personalidad jurídica (por ejemplo, un fideicomiso no cuenta con personalidad jurídica, pero se considera una entidad).

Entidad controladora: Cualquier entidad emisora de estados contables que controla a otra entidad, en forma directa o indirecta.

Grupo económico: Conjunto de entidades constituido por la entidad controladora y todas sus controladas (subsidiarias).

Participada: Cualquier entidad sobre la cual una entidad emisora de estados contables posee una participación, basada en derechos de voto u otros tipos de derechos, y respecto de la cual debe evaluar si ejerce el control.

Participación no controladora: El patrimonio neto de una entidad controlada no atribuible, directa o indirectamente, a la entidad controladora.

Normas sobre presentación de estados contables consolidados y evaluación de control

Requerimiento de presentación de estados contables consolidados

770. Excepto por lo permitido o requerido en los párrafos 771 y 773, una entidad controladora presentará estados contables consolidados que comprendan a todas sus controladas (subsidiarias).
771. Una entidad controladora no estará obligada a presentar estados contables consolidados si:
- a) la controladora es también controlada y todos sus accionistas han manifestado conformidad para no presentar estados contables consolidados;
 - b) no hace oferta pública de sus valores negociables ni se encuentra en proceso de hacerlo, y
 - c) su última controladora (o alguna de las controladoras intermedias) elaboran estados contables consolidados con fines generales que cumplan con esta Resolución Técnica, otras normas contables o la Resolución Técnica N° 26.
772. Cuando una entidad controladora aplique lo dispuesto en el párrafo anterior, contabilizará las participaciones que controla de forma directa de acuerdo con lo dispuesto en la sección "Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos" [ver los párrafos 821 a 840].
773. Una entidad controladora no consolidará a una subsidiaria que se adquiere y mantiene exclusivamente con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición. En este caso, una entidad controladora contabilizará esta participación de acuerdo con los requerimientos de la sección "Inversiones Financieras" [ver los párrafos 212 a 235].
774. Cuando aplique las disposiciones establecidas en el párrafo anterior, una entidad podrá extender el plazo referido en el párrafo anterior si a la fecha de la adquisición existieran circunstancias fuera del control de la entidad controladora, que probablemente demanden mayor tiempo para la concreción de la venta o disposición (por ejemplo, debido a la existencia de obligaciones contractuales con partes no relacionadas o disposiciones legales o reglamentarias). En tal caso, una entidad controladora deberá, igualmente, aplicar las disposiciones del párrafo anterior.
775. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos 770 a 774, una entidad controladora podría no consolidar cualquier subsidiaria, en la medida en que satisfaga el criterio de significación.

Definición de control (sobre otra entidad)

776. Una entidad emisora de estados contables, independientemente de la naturaleza de su participación en otra entidad, evaluará si tiene control sobre tal participada.

777. Una entidad emisora de estados contables controla a una participada cuando:
- a) está expuesta, o tiene derechos, a rendimientos variables procedentes de tal participación; y
 - b) tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.
778. Una entidad emisora de estados contables controla a una participada si, y solo si:
- a) tiene poder sobre la participada [\[ver los párrafos 779 a 786\]](#);
 - b) está expuesta, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de tal participación [\[ver los párrafos 787 y 788\]](#); y
 - c) cuenta con la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de sus propios rendimientos (es decir, los rendimientos de la entidad emisora de estados contables) [\[ver los párrafos 789 y 790\]](#).

Aplicación de la definición de control

Poder

779. Una entidad emisora de estados contables tiene poder sobre una participada cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes; es decir, las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada.
780. La determinación de si una entidad emisora de estados contables tiene poder sobre una participada dependerá de:
- a) las actividades relevantes de la participada;
 - b) la forma en que se toman las decisiones sobre las actividades a las que se refiere el inciso inmediato anterior; y
 - c) los derechos que tienen la entidad emisora de estados contables y las otras partes mantienen en la participada.
781. Ejemplos de actividades financieras y operativas que, dependiendo de las circunstancias, pueden ser actividades relevantes, incluyen, pero no solo se limitan, a las siguientes:
- a) venta y compra de bienes o servicios;
 - b) gestión de activos financieros;
 - c) selección, adquisición o disposición de activos;
 - d) investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos; y
 - e) determinación de una estructura de financiación u obtención de financiación.

782. Ejemplos de decisiones sobre actividades relevantes, incluyen, pero no se limitan, a:
- a) el establecimiento de decisiones de capital y operativas de la participada, incluyendo presupuestos, y
 - b) el nombramiento y remuneración del personal clave de la gerencia de la participada o de los proveedores de servicios y rescisión de los servicios o empleo.
783. Al evaluar si tiene poder sobre una participada, una entidad emisora de estados contables también deberá considerar que:
- a) Una entidad con capacidad presente para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si su derecho a dirigir todavía no se ha ejercido. La evidencia de que una entidad ha estado dirigiendo actividades relevantes puede ayudar a determinar si tiene poder, pero no es, en sí misma, concluyente para determinar si la entidad emisora de estados contables tiene poder sobre una participada.
 - b) Si dos o más entidades ostentan, cada una, derechos existentes que le conceden la capacidad unilateral para dirigir actividades relevantes diferentes, la entidad emisora de estados contables que tiene la capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los rendimientos de la participada tiene el poder sobre la participada.
784. Cuando una entidad emisora de estados contables mantenga derechos de voto y tales derechos sean un factor decisivo para determinar quién controla a la participada, presumirá que tiene poder sobre la participada cuando posea, directa o indirectamente, una mayoría de los derechos de voto en la participada. Otros elementos, tales como derechos contractuales, podrían poner en evidencia que una mayoría de derecho de voto es insuficiente para detentar el poder sobre la participada. Por su parte, algunas participadas son diseñadas de forma que los derechos de voto o similares no son el factor decisivo para decidir quién controla a esa entidad (por ejemplo, los fideicomisos, los consorcios o uniones de empresas).
785. Una entidad emisora de estados contables puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada; por ejemplo, a través de:
- a) un acuerdo contractual entre la entidad emisora de estados contables y otros tenedores de voto;
 - b) derechos procedentes de otros acuerdos contractuales;
 - c) derechos de voto potenciales; o
 - d) una combinación de lo referido en los incisos a) a c) del presente párrafo.
786. Al evaluar el control, una entidad emisora de estados contables considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes, para determinar si tiene poder. Los derechos de voto

potenciales son derechos actualmente ejercitables para obtener derechos de voto de una participada,

tales como los que surgen de instrumentos u opciones convertibles, incluyendo contratos a término. Esos derechos de voto potenciales se consideran solo si el titular del derecho tiene la capacidad práctica de ejercerlo.

Rendimientos variables de una entidad emisora de estados contables, procedentes de su participación en una participada

787. Una entidad emisora de estados contables está expuesta, o tiene derechos, a rendimientos variables procedentes de su participación en la entidad participada cuando sus propios rendimientos tienen el potencial de variar como consecuencia de tal participación. La variación de los rendimientos de la entidad emisora de estados contables puede ser positiva, negativa o ambas.
788. Los rendimientos referidos en el párrafo anterior incluyen:
- a) Dividendos, otras distribuciones de beneficios económicos procedentes de la participada (por ejemplo, intereses de títulos de deuda emitidos por la participada) y cambios en el valor de la inversión de la emisora de los estados contables en la participada.
 - b) Remuneración por administrar los activos o pasivos de una participada, comisiones y exposición a pérdidas por proporcionar apoyo de crédito o liquidez, participaciones residuales en los activos y pasivos de la participada en la liquidación de ésta, beneficios fiscales, y acceso a liquidez futura que una entidad emisora de estados contables tenga por su participación en una entidad participada.
 - c) Rendimientos que no están disponibles para otros tenedores de participaciones. Por ejemplo, una entidad emisora de estados contables puede utilizar sus activos en combinación con los activos de la participada, tales como una combinación de funciones operativas para conseguir economías de escala, ahorro de costos, fuentes de productos escasos, obtener acceso a conocimientos del propietario o limitando algunas operaciones o activos, para mejorar el valor de otros activos de la emisora de estados contables.

Forma en la que la entidad emisora de estados contables utiliza su poder en la participada

789. Para que controle a una participada, una entidad emisora de estados contables debe:
- a) tener poder sobre la participada;
 - b) estar expuesta o tener derecho a rendimientos variables procedentes de su participación en la entidad participada; y

- c) poseer la capacidad de utilizar su poder para influir sobre su propio rendimiento como consecuencia tal participación.
790. Cuando una entidad emisora de estados contables con derechos a tomar decisiones evalúa si controla a una participada determinará:
- a) si es principal (mandante) o una mandataria; o
 - b) si otra entidad con derechos de toma de decisiones está actuando como una mandataria suya. Una mandataria es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y a beneficio de otra parte o partes (el principal o principales) y, por ello, no controla la participada cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por ello, algunas veces el poder de un principal puede mantenerse y ejercerse por medio de una mandataria, pero en nombre del principal. Quien toma decisiones no es una mandataria solo por el hecho de que otras partes puedan beneficiarse de las decisiones que toma.

Estados contables consolidados: concepto y contenido mínimo

791. Los estados contables consolidados presentan la información contable de un grupo económico como si se tratara de una sola entidad económica.
792. Un conjunto completo de estados contables consolidados comprende:
- a) el estado de situación patrimonial consolidado o balance general consolidado;
 - b) el estado de resultados consolidado;
 - c) el estado de evolución del patrimonio neto consolidado;
 - d) el estado de flujos de efectivo consolidado; y
 - e) las notas a los estados contables consolidados, con un resumen de las políticas contables significativas y cualquier otra información explicativa que permita al conjunto completo satisfacer los requisitos de la información contenida en los estados contables.

Procedimiento de consolidación

Requerimientos generales para la preparación de estados contables consolidados

793. Al preparar los estados contables consolidados, una entidad:
- a) Combinará los estados contables de la entidad controladora y sus controladas, línea por línea, agregando las partidas de activos, pasivos, patrimonio, resultados, resultados diferidos y flujos de efectivo de contenido similar desde el punto de vista del grupo económico.

- b) Eliminará el importe en libros de la inversión que la entidad controladora mantiene en cada entidad controlada junto con la porción del patrimonio neto perteneciente a la entidad controladora en cada una de las controladas.
- c) Eliminará en su totalidad las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo ingresos, gastos, otras variaciones patrimoniales y flujos de efectivo, según se explica en los párrafos 804 a 806;

Medirá y presentará las participaciones no controladoras en los activos netos de las controladas consolidadas por separado de la participación en el patrimonio neto de los propietarios de la entidad controladora, pero integrando el patrimonio neto del grupo económico. Las participaciones no controladoras en los activos netos están compuestas por:

- (i) el importe de esas participaciones no controladoras en la fecha de la combinación inicial, calculado, de corresponder, de acuerdo con el párrafo 990; y
- (ii) la porción de la participación no controladora en los cambios ocurridos en el patrimonio neto de la controlada desde la fecha de la combinación.

794. Una entidad:

- a) determinará las proporciones del resultado y de los cambios en el patrimonio neto distribuidos a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras sobre la base de las participaciones existentes en la propiedad; y
- b) no reflejará el posible ejercicio o conversión de las opciones o instrumentos convertibles.

Pautas mínimas para la preparación de estados contables consolidados

795. Los estados contables de todas las entidades que integran el grupo económico deben ser preparados a la fecha de los estados contables consolidados (es decir, a la fecha de cierre de la entidad controladora) y abarcando igual período de tiempo. No es necesario que se trate de estados contables de cierre de ejercicio, pudiendo prepararse estados contables para efectos de la consolidación.

796. Sin embargo, una entidad podrá optar por la utilización de los estados contables de una controlada a la fecha de los estados contables de la controlada cuando:

- a) la diferencia entre ambos cierres no supere los tres meses; y
- b) la fecha de cierre de los estados contables de la entidad controlada sea anterior a la de la entidad controladora.

797. Cuando se proceda de acuerdo con la opción establecida en el párrafo anterior, una entidad registrará ajustes para reflejar los efectos de:

- a) las transacciones o eventos significativos para la entidad controladora; y

- b) las transacciones entre las entidades controladora y controlada, que modificaron el patrimonio neto de la controlada, y tuvieron lugar entre las fechas de los estados contables de la entidad controlada y de la controladora.
798. Con el propósito de computar los ajustes mencionados en el párrafo anterior, una entidad controladora podrá utilizar como fuente de información informes económico financieros emitidos por la dirección de la controlada para el control de su gestión. En ningún caso podrán realizarse registros basados en cifras presupuestadas o pronosticadas.
799. Una entidad expresará los estados contables consolidados en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden (moneda de cierre), de acuerdo con lo establecido en la sección “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
800. Una entidad convertirá, previamente a la consolidación, los estados contables de una controlada (subsidiaria) que sea una entidad del exterior de acuerdo con el párrafo 756,
- a la moneda argentina mediante la aplicación de las normas de la sección “Conversión de estados contables” [ver párrafos 755 al 765].
801. Una entidad preparará los estados contables de todas las entidades del grupo económico aplicando las mismas normas contables para:
- a) reconocer y medir los elementos sobre los que se informa en los estados contables;
 - b) convertir de las mediciones contenidas en los estados contables, originalmente expresadas en alguna moneda extranjera;
 - c) agrupar y presentar las partidas, de acuerdo con lo establecido en el capítulo 6 “Normas generales sobre presentación de estados contables”.
802. Si las normas contables aplicadas por las entidades del grupo difieren entre sí, una entidad controladora ajustará las utilizadas por las controladas (subsidiarias) para uniformarlas con las propias.

Transacciones y saldos intragrupo

803. Una entidad eliminará:
- a) la totalidad de las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo ingresos, gastos y flujos de efectivo; y
 - b) las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como bienes de cambio o bienes de uso, excepto cuando los activos que los contengan se encuentren medidos a valores corrientes determinados sobre la base de operaciones realizadas

con terceros y de acuerdo con las pautas establecidas en esta Resolución Técnica u otras normas contables.

804. Una entidad considerará que las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro en el valor de los activos, que deberá reconocer en los estados contables consolidados, de acuerdo con lo establecido en esta Resolución Técnica u otras normas contables.
805. Una entidad aplicará la sección “Contabilización del Impuesto a las Ganancias” [ver los párrafos 571 a 600] a las diferencias temporarias que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.
806. Cuando la entidad controlada posea acciones de la entidad controladora es esencialmente lo mismo que si ésta última tuviera sus propias acciones en cartera y, por lo tanto, una entidad controladora expondrá el costo de tales acciones como una reducción del patrimonio neto consolidado, de la misma forma que en el caso de las acciones propias en cartera.

Adquisición y disposición de subsidiarias

807. Una entidad controladora incluirá los ingresos y los gastos de una entidad controlada en los estados contables consolidados desde la fecha de su adquisición hasta la fecha en la que la entidad controladora deje de controlar a la entidad controlada.
808. Cuando cese de controlar a una entidad controlada, una entidad controladora:
 - a) dará de baja en cuentas:
 - (I). a los activos (incluyendo la llave de negocios) y pasivos de la controlada (subsidiaria) por su importe en libros en la fecha en que se perdió el control; y
 - (II). al importe en libros de todas las participaciones no controladoras en la anterior controlada (subsidiaria) en la fecha en que se pierda el control (incluyendo todos los componentes de resultados diferidos atribuibles a las mismas);
 - b) reconocerá:
 - (I). el valor razonable de la contraprestación recibida, si la hubiera, por la transacción, suceso o circunstancias que dieran lugar a la pérdida de control;
 - (II). cuando la transacción, suceso o circunstancia que dé lugar a la pérdida de control conlleve una distribución de acciones de la entidad controlada a los propietarios en su condición de tales, dicha distribución; y
 - (III). la inversión conservada en la que anteriormente fue una entidad controlada por su valor razonable en la fecha en que se pierda el control;

- c) reclasificará el resultado del periodo, o transferirá directamente a ganancias acumuladas si lo requieren otras normas contables, los importes reconocidos en resultados diferidos en relación con la controlada (subsidiaria); y
 - d) reconocerá toda diferencia resultante como ganancia o pérdida en el resultado del periodo atribuible a la entidad controladora.
809. Si pierde el control de una controlada (subsidiaria), una entidad controladora:
- a) contabilizará todos los importes anteriormente reconocidos en resultados diferidos en relación con esa entidad controlada sobre la misma base que se habría requerido si la entidad controladora hubiera dispuesto los activos o pasivos relacionados;
 - b) reclasificará la ganancia o pérdida de patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación), si una ganancia o pérdida anteriormente reconocida en resultados diferidos se hubiera reclasificado al resultado del periodo por la disposición de los activos o pasivos relacionados; y
 - c) transferirá el saldo por revaluación directamente a resultados no asignados si un saldo por revaluación anteriormente reconocido en resultados diferidos se hubiera transferido directamente a resultados no asignados por la disposición del activo.
810. Si deja de ser controladora y continúa manteniendo una inversión en la anterior controlada (subsidiaria), una entidad emisora de estados contables:
- a) en la fecha en que deje de ser controladora, considerará el importe en libros de cualquier participación conservada, medida de acuerdo con el párrafo 808, como su costo atribuido;
 - b) contabilizará posteriormente esa participación como un activo financiero, de acuerdo con la sección “Inversiones Financieras” [ver los párrafos 212 a 235] desde la fecha en que deja de ser una entidad controlada, siempre que no se convierta en:
 - (I). una asociada, en cuyo caso aplicará la sección “Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos” [ver los párrafos 821 a 840]; o
 - (II). en una entidad controlada de forma conjunta, en cuyo caso aplicará la sección “Acuerdos conjuntos” [ver los párrafos 841 a 887]; y

Cambios en la proporción mantenida por las participaciones no controladoras

811. Cuando cambie la proporción del patrimonio neto mantenida por las participaciones no controladoras, una entidad controladora:
- a) ajustará, en sus estados contables consolidados, los importes en libros de las participaciones controladoras y no controladoras para reflejar los cambios en sus participaciones relativas en la controladora; y

- b) reconocerá directamente en el patrimonio neto consolidado la diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida y atribuida a los propietarios de la controladora.

Participaciones no controladoras

- 812. Una entidad controladora presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación patrimonial consolidado dentro del patrimonio neto del grupo económico, por separado del patrimonio neto de los propietarios de la entidad controladora.
- 813. Una entidad revelará las participaciones no controladoras en los resultados del grupo económico por separado en el estado de resultados consolidado.
- 814. Una entidad atribuirá:
 - a) El resultado y cada componente de resultados diferidos a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras.
 - b) El resultado a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras aún si esto diera lugar a un saldo deudor de estas últimas.
- 815. Una entidad considerará los cambios en su participación en la propiedad de una controlada que no den lugar a una pérdida de control como transacciones de patrimonio neto (es decir, transacciones con los propietarios en su calidad de tales).

Revelación en notas

- 816. Una entidad controladora revelará, en sus estados contables consolidados, la siguiente información:
 - a) los juicios y supuestos significativos realizados (y cambios en esos juicios y supuestos) para determinar si tiene control (o no) sobre otra entidad;
 - b) la composición del grupo;
 - c) la naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, del grupo;
 - d) la naturaleza de los riesgos asociados con su participación en entidades a la que controla en virtud de derechos distintos de los de voto;
 - e) las consecuencias de cambios en su participación en la propiedad de una controlada (subsidiaria) que no dan lugar a una pérdida del control;
 - f) las consecuencias de la pérdida de control de una controlada (subsidiaria) durante el periodo actual.

Aplicación inicial

817. En el primer ejercicio en utilice esta Resolución Técnica para preparar sus estados contables, una entidad emisora de estados contables:
- a) evaluará qué entidades deben ser consolidadas, empleando el apartado “Definición de control (sobre otra entidad)” [ver los párrafos 776 a 778] y el apartado “Aplicación de la definición de control” [ver los párrafos 779 a 790], a la fecha de aplicación inicial, tal como se la define en el Apéndice A,; y
 - b) consolidará, de forma retroactiva, todas las entidades que controle a la fecha de aplicación inicial, una vez identificadas las entidades que deben ser incluidas en los estados contables consolidados.
818. Una entidad no estará obligada a consolidar, de forma retroactiva, aquellas entidades no controladas en la fecha de aplicación inicial de la presente Resolución Técnica, pero que hubieran sido controladas en el ejercicio comparativo.
819. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad emisora de estados contables revelará en notas:
- a) las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios de consolidación;
 - b) los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos estados contables; y
 - c) los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

CAPÍTULO 8

RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE PARTIDAS PARTICULARES

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

820. En este capítulo se describen:

- a) los criterios que una entidad utilizará en para clasificar a un acuerdo conjunto como operación conjunta, o negocio conjunto, y su tratamiento contable;
- b) las participaciones en otras entidades que:
 - (i) la entidad emisora de estados contables medirá utilizando el método del valor patrimonial proporcional; y
 - (ii) el procedimiento para aplicar el método del valor patrimonial proporcional;
- c) los criterios para reconocer y medir beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo.

ACUERDOS CONJUNTOS

Objetivo

821. El objetivo de esta sección es prescribir los criterios que una entidad empleará para identificar si es parte de un acuerdo conjunto y su tratamiento contable. Los requerimientos establecidos en esta sección resultan de aplicación a los estados contables consolidados o a los estados contables separados, si la entidad es una controladora, y a los estados contables individuales de una entidad emisora de estados contables que no es una controladora
822. Para cumplir su objetivo, en esta sección se establecen:
- a) Los requerimientos para identificar un acuerdo conjunto [\[ver los párrafos 824 a 828\]](#).
 - b) Las bases para clasificar un acuerdo conjunto [\[ver los párrafos 829 a ¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.\]](#) como:
 - (i) operación conjunta; o
 - (ii) negocio conjunto.
 - c) La forma de contabilizar un acuerdo conjunto, de conformidad con su clasificación [\[ver los párrafos 832 a 836\]](#).

Definiciones

823. A los fines de aplicar esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Acuerdo conjunto: Es un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto.

Control conjunto: El reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe sólo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

Negocio conjunto: Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos de éste.

Operación conjunta: Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo.

Además, las siguientes expresiones deberán emplearse tal como son definidas en los párrafos 769 u 844, según corresponda:

- Control.
- Controlada (subsidiaria).
- Entidad.
- Entidad controladora.
- Grupo económico.
- Negocio conjunto.
- Participada.
- Valor patrimonial proporcional.

Identificación de un acuerdo conjunto

824. Un acuerdo conjunto tiene las siguientes características:

- a) las partes están obligadas por un acuerdo contractual, y
- b) el acuerdo contractual otorga a dos o más partes el control conjunto sobre el acuerdo.

825. Un acuerdo contractual otorga a dos o más partes el control conjunto cuando:

- a) todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes); y
- b) las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo de forma colectiva

826. Los acuerdos contractuales pueden ponerse de manifiesto de diversas formas. Por ejemplo, un acuerdo contractual de cumplimiento obligatorio puede instrumentarse mediante alguna de las siguientes formas:
- a) un contrato escrito;
 - b) conversaciones documentadas entre las partes;
 - c) mecanismos estatutarios, que también pueden crear acuerdos de obligado cumplimiento, por sí mismos o juntamente con contratos entre las partes.
827. Cuando los acuerdos conjuntos se estructuran a través de un vehículo separado, el acuerdo contractual, o algunos aspectos de éste, se incorporarán en algunos casos en los artículos del acuerdo de creación o del estatuto del vehículo separado.
828. Al evaluar si tiene el control conjunto de un acuerdo, una entidad que es una parte de un acuerdo:
- a) Examinará el acuerdo contractual otorga a todas las partes, o a un grupo de las partes, control del acuerdo de forma colectiva, porque cumple los requisitos establecidos en el párrafo 825.
 - c) Analizará si, una vez ha sido determinado que todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva, las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo conjunto.
 - d) Podrá recurrir al juicio profesional para realizar las evaluaciones indicadas en ellos incisos anteriores

Clasificación de un acuerdo conjunto

829. Una entidad:
- a) determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada;
 - b) podrá aplicar el juicio profesional al evaluar si un acuerdo conjunto es una operación conjunta, o un negocio conjunto;
 - c) analizará sus derechos y obligaciones considerando la estructura y forma legal del acuerdo, las cláusulas acordadas por las partes en el acuerdo contractual y otros factores y circunstancias, cuando sean relevantes; y
 - d) clasificará un acuerdo conjunto como una operación conjunta, o un negocio conjunto, en función de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.
830. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. Esas partes se denominan operadores conjuntos. Cuando un acuerdo conjunto no se desarrolla a través de un vehículo separado, una entidad siempre lo clasificará como una operación conjunta.

831. Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto. El solo hecho de que un acuerdo conjunto se desarrolle a través de un vehículo separado no es suficiente para concluir que la entidad deba clasificarlo como un negocio conjunto.

Contabilización de un acuerdo conjunto

Operaciones conjuntas

832. Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:
- a) sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;
 - b) sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;
 - c) sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;
 - d) su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y
 - e) sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.
833. Una parte que participa en una operación conjunta, pero no tiene control conjunto de ésta, contabilizará también su participación en el acuerdo:
- a) según el párrafo 832 si esa parte tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a la operación conjunta; o
 - b) de acuerdo con las normas aplicables a esa participación, contenidas en la presente Resolución Técnica u otras normas contables, en los restantes casos.
834. Una entidad convertirá, antes de aplicar el procedimiento descrito en el párrafo anterior, cualquier operación conjunta que sea una entidad del exterior, de acuerdo con el párrafo 756, a la moneda argentina mediante la aplicación de las normas de la sección “Conversión de estados contables” [ver párrafos 755 al 765].

Negocios conjuntos

835. Un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método del valor patrimonial proporcional de acuerdo con la sección “Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos” [ver los párrafos 841 a 887]; a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método del valor patrimonial proporcional, tal como se especifica la referida sección.

836. Una parte que participa en un negocio conjunto, pero no tiene el control conjunto de éste, contabilizará su participación en el acuerdo con:
- a) la sección “Participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos” [ver los párrafos 841 a 887] de la presente Resolución Técnica, si tiene influencia significativa; o
 - b) la sección “Inversiones Financieras” [ver los párrafos 212 a 235], en los demás casos.

Revelación en notas

837. Una entidad que es parte de un acuerdo conjunto revelará la siguiente información:
- a) La naturaleza, alcance y efectos financieros de sus participaciones en acuerdos conjuntos, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros inversores con control conjunto de los acuerdos conjuntos.
 - b) Para cada acuerdo conjunto significativo:
 - (i). El nombre del acuerdo conjunto.
 - (ii). La naturaleza de la relación de la entidad emisora de estado contables con el acuerdo conjunto (mediante, por ejemplo, la descripción de la naturaleza de las actividades del acuerdo conjunto o asociada y si son estratégicos para las actividades de la entidad).
 - (iii). El domicilio principal donde el acuerdo conjunto desarrolle las actividades (y país donde está constituida, si fuera diferente del domicilio principal donde desarrolle las actividades).
 - (iv). La proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida (si fuera aplicable).
 - c) La naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, del acuerdo conjunto.
 - d) La naturaleza de los riesgos asociados con su participación en acuerdos conjuntos.

Aplicación inicial

838. En el primer ejercicio en utilice esta Resolución Técnica para preparar sus estados contables, una entidad:
- a) evaluará los acuerdos conjuntos en los que participa empleando los párrafos 824 a 828, a la fecha de aplicación inicial, tal como se la define en el Apéndice A;

- b) clasificará todos los acuerdos conjuntos de los que es parte a esa fecha, de acuerdo con los párrafos 829 a [¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.](#);
 - c) medirá, de forma retroactiva, todos los acuerdos conjuntos de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente sección.
839. Una entidad no estará obligada a modificar, de forma retroactiva, aquellas participaciones en acuerdos conjuntos de las que no fuere parte en la fecha de aplicación inicial de la presente Resolución Técnica.
840. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad revelará en notas:
- a) las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios para identificar, clasificar y medir acuerdos conjuntos;
 - b) si los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y, en el caso de que así fuera, que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos estados contables; y
 - c) los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

PARTICIPACIONES EN SUBSIDIARIAS, ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS

Objetivo

841. El objetivo de esta sección es establecer las reglas de reconocimiento, medición, baja en cuentas, comparación con el valor recuperable, presentación en los estados contables e información a revelar en notas,
- a) para las participaciones en subsidiarias, en los estados contables separados de una entidad controladora; y
 - b) para las participaciones en asociadas y en negocios conjuntos, tanto en los estados contables separados como en los estados contables consolidados de una entidad controladora, o en los estados contables individuales de una entidad emisora de estados contables que no es controladora.
842. La Sección "Preparación de estados contables consolidados" [\[ver los párrafos 768 a 819\]](#) prescribe las reglas para el tratamiento de las subsidiarias en los estados contables consolidados de una entidad controladora.
843. La Sección "Acuerdos conjuntos" [\[ver los párrafos 821 a 840\]](#) prescribe las reglas identificar un acuerdo conjunto, y para contabilizar los acuerdos conjuntos que son clasificados como operación conjunta.

Definiciones

844. A los fines del tratamiento de los activos referidos en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Asociada: Es una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa. Influencia significativa: Es el poder de intervenir en las decisiones de políticas operativas y financieras de una participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de ésta.

Inversor: A los efectos de esta Sección, el propietario de inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos.

Influencia significativa: Es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de esta.

Método del valor patrimonial proporcional: Es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente para reconocer la parte que le corresponde a la entidad emisora de estados contables en los cambios en el patrimonio neto de la participada después de la fecha de adquisición.

Período de medición: Es el plazo de doce meses contado desde la fecha de adquisición de la participación en otra entidad.

Además, las siguientes expresiones deberán emplearse tal como son definidas en los párrafos 769 u 823, según corresponda:

- Control.
- Controlada (subsidiaria).
- Control conjunto.
- Entidad.
- Entidad controladora.
- Grupo económico.
- Negocio conjunto.
- Participada.

Alcance

845. Una entidad aplicará esta sección a las participaciones en:
- a) subsidiarias controladas de forma directa, al preparar sus estados contables separados; y
 - b) en asociadas o en negocios conjuntos, para preparar:
 - (i). tanto sus estados contables separados como sus los estados contables consolidados, cuando se trate de una entidad emisora de estados contables que es una controladora; o
 - (ii). sus estados contables individuales, en los restantes casos.
846. Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo anterior, cuando una entidad adquiere y mantiene una participación en otra entidad con la intención de venderla o disponer

de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición (es decir, la fecha sobre la que la adquirente obtiene el control, control conjunto o influencia significativa sobre la subsidiaria, negocio conjunto o asociada, respectivamente):

- a) no aplicará los requerimientos de esta sección; y
- b) contabilizará esta inversión de acuerdo con los requerimientos de la Sección “Inversiones Financieras” [ver los párrafos 212 a 235].

847. Una entidad podrá extender el plazo de venta o disposición de un año mencionado en el párrafo anterior si a la fecha de adquisición existieran circunstancias fuera del control del inversor, que probablemente demanden mayor tiempo para la concreción de la venta o disposición (por ejemplo, debido a la existencia de obligaciones contractuales con partes no relacionadas o disposiciones legales o reglamentarias).

Reconocimiento

848. Una entidad reconocerá una inversión en subsidiarias en los estados contables no consolidados (estados contables separados) desde la fecha en la que obtiene el control de la participada. En la sección “Preparación de estados contables consolidados” [ver los párrafos 768 a 819] se describen la definición de control (sobre otra entidad) y cómo aplicar tal definición.

849. Una entidad reconocerá una inversión en un negocio conjunto desde la fecha en la que obtiene el control conjunto sobre una participada. En la Sección “Acuerdos conjuntos” [ver los párrafos 821 a 840] se describe la definición de control conjunto, a efectos de identificar la participación en un acuerdo conjunto, y cómo clasificar a un acuerdo conjunto del que la entidad es parte.

850. Una entidad reconocerá una inversión en asociadas desde la fecha en la que el inversor ejerce influencia significativa sobre una participada.

Influencia significativa

851. Se presume que una entidad ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. La existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide necesariamente que una entidad ejerza influencia significativa.

852. La existencia de la influencia significativa por una entidad se pone en evidencia, habitualmente, a través de una o varias de las siguientes vías:

- a) representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;

- b) participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;
 - c) transacciones de importancia relativa entre la entidad y la participada;
 - d) intercambio de personal directivo; o
 - e) suministro de información técnica esencial.
853. Cuando evalúe si tiene influencia significativa, una entidad tendrá en cuenta la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales que sean, en ese momento, ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por otras entidades.
854. Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen a la existencia de influencia significativa, una entidad examinará todos los hechos y circunstancias (incluyendo las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales de voto y cualesquiera otros acuerdos contractuales, considerados aislada o conjuntamente) que afecten a los mismos, salvo la intención de la gerencia y la capacidad financiera de ejercer o convertir dichos derechos potenciales.
855. Una entidad perderá la influencia significativa sobre la participada cuando carezca del poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de ésta. La pérdida de influencia significativa puede tener lugar con o sin un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad. Podría ocurrir, por ejemplo,
- a) cuando una asociada quedase sujeta al control de una administración pública, tribunal, administrador o regulador; o
 - b) como resultado de un acuerdo contractual.

Aplicación del método del valor patrimonial proporcional

Medición inicial

856. Una entidad medirá inicialmente las participaciones en subsidiarias en los estados contables separados, así como las inversiones en negocios conjuntos y las inversiones en asociadas, a su costo de adquisición.

Determinación del costo de adquisición

Caso general

857. Para determinar el costo de adquisición de una participación que tratará de acuerdo con esta sección, una entidad medirá:
- a) los activos que entregue a sus valores razonables;

- b) los pagos mediante efectivo, equivalente de efectivo u otros activos financieros que deba realizar en una fecha posterior al momento de la compra, a su valor descontado;
- c) las acciones que emita:
 - (i) a su valor razonable, si este existiese y fuere representativo; o
 - (ii) a su valor estimado en función de la participación en el patrimonio de la adquirente o de la adquirida, lo que fuere más representativo, cuando el valor razonable no exista o fuese poco representativo;
- d) los ajustes al precio de adquisición que dependan de la concreción de un o más hechos futuros, por su valor razonable, y
- e) el importe de los activos y pagos monetarios que la entidad adquirente deba entregar o efectuar por costos directos relacionados con la adquisición (emisión y registro de acciones, honorarios profesionales, etc.).

Separación del costo de adquisición

858. En el momento de la adquisición de la inversión, un inversor segregará el costo de la adquisición en los siguientes componentes:
- a) La proporción sobre el valor de libros del patrimonio neto de la participada.
 - b) La proporción sobre la diferencia entre los valores razonables y los valores de libros de los activos identificables y los pasivos asumidos de la participada.
 - c) La proporción sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos, de acuerdo con los requerimientos de la sección "Contabilización del Impuesto a las Ganancias" [ver los párrafos 571 a 600].
859. Si el costo de adquisición es superior a la suma de los valores mencionadas en el párrafo anterior, un inversor segregará tal excedente como llave de negocio implícita, la cual formará parte del valor de la inversión.
860. Si el costo de adquisición es inferior a la suma de mencionados en el párrafo 858, una entidad que adquiere la inversión:
- a) identificará y medirá nuevamente los activos y pasivos de la participada;
 - b) volverá a medir el costo de adquisición; y
 - c) reconocerá inmediatamente en el resultado del período, cualquier diferencia que resulte de la nueva evaluación.

Período de revisión de la medición inicial del costo de adquisición

861. Si la determinación y la segregación inicial del costo de adquisición, conforme al párrafo 858, está incompleta al final del período donde la adquisición de la inversión ocurre, una entidad adquirente:
- a) A la fecha de medición, reconocerá el importe provisional del costo de adquisición y de cada uno de sus componentes, que serán segregados, conforme al párrafo 858.
 - b) En el período de medición:
 - (i) ajustará los importes provisionales referidos en el inciso anterior para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existían a la fecha de la adquisición de la inversión y que, si los hubiese conocido, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha;
 - (ii) segregará el valor patrimonial proporcional sobre activos y pasivos adicionales, si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían a la fecha de adquisición de la inversión y que, si los hubiese conocido, habrían resultado en el reconocimiento de esos activos y pasivos a esa fecha, en la proporción correspondiente a la entidad que adquiere la inversión; y
 - (iii) corregirá, como consecuencia de las tareas especificadas en los inicios anteriores, la medición contable asignada inicialmente a la llave de negocios o a la ganancia por una compra en términos muy ventajosos, según corresponda.
 - c) Con posterioridad al período de medición: reconocerá, si correspondiera, ajustes a la contabilización inicial del costo de adquisición y de cada uno de los componentes de este que deben ser segregados conforme al párrafo 858 anterior, únicamente para corregir errores u omisiones de períodos anteriores de acuerdo con el párrafo 87.

Medición posterior

862. Una entidad medirá sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas, modificando el costo de adquisición determinado conforme a los párrafos anteriores, por las siguientes causas:
- a) Proporción que le corresponde en los resultados obtenidos por la participada después de la fecha de adquisición de la inversión, con contrapartida en el resultado del período.
 - b) Proporción que le corresponde en los resultados diferidos obtenidos por la participada después de la fecha de adquisición de la inversión, con contrapartida en el resultado diferido del período.

- c) Proporción que le corresponde en las distribuciones de ganancias acumuladas decididas por la participada (que no sean dividendos en acciones).
 - d) Proporción que le corresponde sobre cualquier otra variación cuantitativa del valor de libros del patrimonio neto de la participada después de la fecha de adquisición de la inversión, diferentes a los enumerados en los incisos anteriores (por ejemplo, por aportes o retiros de capital del inversor en la participada).
 - e) Proporción que le corresponde en la variación de los importes mencionados en los incisos b), c) y d) del párrafo 87, posteriores a la fecha de adquisición de la inversión (por ejemplo, un inversor reconocerá la proporción que le corresponda sobre la depreciación adicional sobre la diferencia entre los valores razonables y los bienes de uso adquiridos como parte del patrimonio neto de la participada).
 - f) La amortización del valor llave reconocido por aplicación de los párrafos 999 y 1000, si se concluye que el mismo es de vida útil definida.
863. Una entidad emisora de estados contables determinará las proporciones del resultado y otros cambios en el patrimonio neto que le sean atribuibles sobre la base de las participaciones existentes en la propiedad y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de las opciones o instrumentos convertibles.
864. Cuando el patrimonio neto de la participada estuviera integrado por aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones, una entidad emisora de estados contables tendrá en cuenta los efectos que las condiciones establecidas para su conversión en acciones podrían tener para el cálculo del valor patrimonial proporcional.
865. Una entidad calculará el valor patrimonial proporcional:
- a) en función de estados contables de las subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas preparados a la fecha de los estados contables del inversor y abarcando igual período de tiempo. No es necesario que se trate de estados contables de cierre de ejercicio, pudiendo prepararse estados contables especiales a efectos del cálculo del valor patrimonial proporcional, o
 - b) en función de los estados contables de la subsidiaria, negocio conjunto o asociadas a la fecha de los estados contables de tales entidades cuando
 - (i) la diferencia entre ambos cierres no supere los tres meses; y
 - (ii) la fecha de cierre de los estados contables de la participada sea anterior a la del inversor.
866. En el caso descrito en el inciso b) del párrafo anterior, una entidad registrará ajustes para reflejar los efectos de:
- a) las transacciones o eventos significativos para el inversor; y

- b) las transacciones entre el inversor y la participada, que modificaron el patrimonio de ésta última entre las fechas de los estados contables de la participada y del inversor.
867. Con el propósito de computar estos ajustes, un inversor podrá utilizar como fuente de información informes económico-financieros emitidos por la dirección de la participada para el control de su gestión. En ningún caso registrará importes basados en cifras presupuestadas o pronosticadas.
868. En su caso, una entidad considerará los cambios en el poder adquisitivo de la moneda argentina, de acuerdo con lo previsto en la sección “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].
869. Para calcular el valor patrimonial proporcional, una entidad convertirá los estados contables de una entidad del exterior a moneda argentina, mediante la aplicación de las normas de la sección “Conversión de estados contables” [ver párrafos 755 al 765].
870. Los estados contables de las subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas, utilizados para el cálculo del valor patrimonial proporcional deben ser preparados aplicando las mismas normas contables referidas a:
- a) reconocimiento y medición contable de activos, pasivos y resultados; y
 - b) conversión de las mediciones contenidas en los estados contables, originalmente expresadas en otras monedas.
871. En caso de que existieran errores contables significativos en los estados contables de las subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas, utilizados para el cálculo del valor patrimonial proporcional, un inversor deberá ajustarlos previamente.
872. Antes de calcular el valor patrimonial proporcional, una entidad:
- a) Eliminará del patrimonio neto de la participada, netas de su efecto impositivo conforme al párrafo 35, las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como bienes de cambio o bienes de uso
 - b) No realizará las eliminaciones del inciso anterior cuando los activos que los contengan se encuentren medidos a valores razonables determinados sobre la base de operaciones realizadas con terceros y de acuerdo con las pautas establecidas en esta Resolución Técnica u otras normas contables.
873. Antes de calcular el valor patrimonial proporcional, una entidad considerará que las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro en el valor, que requiera su reconocimiento de acuerdo con lo establecido en esta Resolución Técnica u otras normas contables.
874. Una entidad aplicará la sección “Contabilización del Impuesto a las Ganancias” [ver los párrafos 571 a 600] por las diferencias temporarias que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.

875. Cuando la participada posea acciones propias en cartera, una entidad:
- a) calculará la tenencia del inversor y de los votos posibles en las reuniones sociales ordinarias sobre la base de las acciones en circulación de la participada.
 - b) Registrará el costo de adquisición de las acciones propias en cartera como una reducción del patrimonio neto.
876. Si al aplicar el método del valor patrimonial proporcional, el valor de libros de la inversión en la subsidiaria, negocio conjunto o asociada es menor a cero (es decir, la participación del inversor en las pérdidas de la participada supera el valor de la inversión), un inversor:
- a) Registrará su proporción en las pérdidas hasta que el valor de la inversión en la participada llegue a cero.
 - b) Sólo reconocerá las pérdidas adicionales si a la fecha de emisión de sus estados contables, el inversor tiene intenciones de continuar financiando las operaciones de la participada y hubiera asumido compromisos para realizar aportes de capital en ésta, para cubrir dichas pérdidas. En este caso, deberá registrar las deudas de la participada que surja de tales compromisos, según la sección “Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter oneroso)” [ver párrafos 527 a 531].
 - c) Cuando lo referido en el inciso anterior implique que el inversor cubra las pérdidas correspondientes a otros inversores, si en períodos posteriores la participada obtiene ganancias, un inversor asignará la totalidad de esas ganancias hasta recuperar la porción de las pérdidas de los otros inversores previamente absorbidas.

Comparación con el valor recuperable

877. A los fines de determinar la necesidad de comparar la medición contable de las participaciones dentro del alcance de esta sección con su valor recuperable, una entidad considerará, entre otros, los siguientes indicios de deterioro:
- a) dificultades financieras significativas de la asociada o negocio conjunto;
 - b) infracciones al contrato, tales como incumplimientos o demoras en el pago por parte de la asociada o negocio conjunto;
 - c) la entidad, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras de su asociada o negocio conjunto, otorga a éstos concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias;
 - d) sea probable que la asociada o negocio conjunto entren en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; o
 - e) la desaparición de un mercado activo para la inversión neta debido a dificultades financieras de la asociada o negocio conjunto.
878. Cuando existan indicios de que una participación dentro del alcance de esta sección pudiera estar deteriorada de conformidad con el párrafo anterior, una

entidad aplicará lo establecido en la sección “Comparación de la medición de ciertos activos con su valor recuperable” [ver los párrafos 145 a 175].

Discontinuación de la aplicación del método del valor patrimonial proporcional

879. Un inversor interrumpirá la aplicación del método del valor patrimonial proporcional a partir de la fecha en que, como consecuencia de una venta parcial o por otras circunstancias, la inversión deje de cumplir las condiciones para aplicar el método del valor patrimonial proporcional.
880. Cuando interrumpa el uso del método del valor patrimonial proporcional, una entidad transferirá al resultado del ejercicio, todos los importes acumulados como resultados diferidos originados por esta inversión.

Baja en cuentas

881. Si se vende total o parcialmente la inversión, y esta deja de cumplir con la definición de inversión en subsidiaria, asociada o negocio conjunto, una entidad reconocerá el resultado por la venta. Para tal fin:
- a) reclasificará a resultados los importes contenidos en resultados diferidos acumulados que hayan sido generados por esta inversión (por ejemplo, diferencias de conversión); y
 - b) deducirá del precio de venta:
 - (i) el valor de la inversión al momento de la venta; y
 - (ii) los importes reclasificados según lo establecido en el inciso a).
882. En los casos que la inversión se reduzca, pero la inversión continúe clasificándose como inversión en subsidiaria, asociada o negocio conjunto, una entidad controladora reconocerá el resultado por la venta. Para tal fin: el cual será determinado deduciendo del precio de venta, los siguientes elementos:
- a) reclasificará a resultados los importes contenidos en resultados diferidos acumulados que hayan sido generados por esta inversión, en la proporción vendida; y
 - b) deducirá del precio de venta:
 - (i) el valor de la inversión al momento de la venta; y
 - (ii) los importes reclasificados según lo establecido en el inciso a).

Presentación en los estados contables

883. Una entidad presentará:
- a) En el estado de situación patrimonial, el saldo de participaciones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas como un activo no corriente.
 - b) En el estado de resultados:
 - (i) el resultado por participación en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas bajo un título específico;
 - (ii) las pérdidas por desvalorización y las reversiones de dichas pérdidas bajo un título específico.
 - c) En el estado de evolución del patrimonio neto, por separado, su participación en los resultados diferidos de sus inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos.

Revelación en notas

884. Una entidad que tiene una participación dentro del alcance de esta sección revelará en notas:
- a) La naturaleza, alcance y efectos financieros de esas participaciones, incluyendo la naturaleza y efectos de su relación contractual con los otros participantes.
 - b) Para cada participación significativa:
 - (i). El nombre la participada.
 - (ii). La naturaleza de la relación de la entidad emisora de estado contables con participada.
 - (iii). El domicilio principal donde la participada desarrolle las actividades (y país donde está constituida, si fuera diferente del domicilio principal donde desarrolle las actividades).
 - (iv). La proporción de participación en la propiedad, o la parte con que participa, mantenida por la entidad y, si fuera diferente, la proporción de derechos de voto mantenida (si fuera aplicable).
 - c) La naturaleza y alcance de restricciones significativas sobre su capacidad para acceder o utilizar activos, y liquidar pasivos, de la participada.
 - d) La naturaleza de los riesgos asociados con su participación en otras entidades:

Aplicación inicial

885. En el primer ejercicio en utilice esta Resolución Técnica para preparar sus estados contables, una entidad medirá todas las participaciones dentro del alcance de esta sección de forma retroactiva, con la excepción establecida en el párrafo siguiente.
886. Una entidad no estará obligada a modificar, de forma retroactiva, aquellas participaciones dentro del alcance de esta sección de las que no fuere parte en la fecha de aplicación inicial de la presente Resolución Técnica.
887. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad revelará en notas:
- a) Las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios para medir las participaciones dentro del alcance de esta sección.
 - b) Si los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la preparación de las cifras del período actual y, en caso de que así fuere, que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos estados contables.
 - c) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS POSTERIORES A LA TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL Y OTROS BENEFICIOS A LARGO PLAZO

Objetivo

888. El objetivo de esta sección es definir los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación aplicables a los beneficios a largo plazo que las entidades otorgan a sus empleados con posterioridad a la terminación de la relación laboral, tales como:
- a) beneficios por retiro;
 - b) seguros de vida y atención médica; y
 - c) otros beneficios a largo plazo, tales como:
 - (i) las ausencias remuneradas después de largos períodos de servicio;
 - (ii) los beneficios especiales después de un largo tiempo de servicio;
 - (iii) los beneficios por incapacidad; y
 - (iv) si se pagan en un plazo de doce meses o más después del cierre del ejercicio, la participación en las ganancias, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida.

Definiciones

889. A los fines de la aplicación de esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Activos del plan: Estos activos comprenden:

- a) los activos depositados en un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados; y
- b) las pólizas de seguros aceptables.

Activos depositados en un fondo de beneficios a largo plazo para empleados: Son activos (diferentes de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad) que posee un fondo y que:

- a) están disponibles únicamente para pagar o financiar beneficios post-relación laboral; y
- b) no están disponibles para los acreedores de la entidad (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a la entidad salvo en los siguientes supuestos:
 - (i) cuando los activos remanentes que quedan en el fondo son suficientes para cumplir todas las obligaciones del plan o de la entidad que estén relacionadas con los beneficios de los empleados; o bien
 - (ii) cuando los activos retornan a la entidad para reembolsarlo de beneficios a los empleados ya pagados por la entidad.

Beneficios a empleados: Comprenden todas las retribuciones que una entidad proporciona a sus empleados a cambio de los servicios prestados, diferentes de las indemnizaciones y otros beneficios por terminación de la relación laboral y de las retribuciones y beneficios mediante instrumentos financieros de capital.

Beneficios a largo plazo a empleados posteriores a la terminación de la relación laboral (o “beneficios post-relación laboral”): Son los beneficios que se pagan una vez que el empleado cesa en el desempeño de sus funciones. Entre los beneficios post-relación laboral se incluyen, por ejemplo:

- a) beneficios por retiro, tales como las pensiones; y
- b) otros beneficios tales como seguros de vida, atención médica, tratamientos odontológicos, asistencia legal, etc.

Beneficios irrevocables a empleados: Son las remuneraciones que no están condicionadas por la existencia de una relación de empleo o trabajo futuro del empleado.

Costo de los servicios del período presente: Es el incremento en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos que se produce como

consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente.

Costo por intereses: Es el incremento producido durante un periodo en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos como consecuencia de que tales beneficios se encuentran un período más próximo a su vencimiento.

Costo por servicios prestados en el pasado: Es el incremento en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos derivadas del plan debido a servicios prestados por los empleados en períodos anteriores, puestos de manifiesto en el período presente por la introducción de nuevos beneficios post-relación laboral o por la modificación de los ya existentes. El costo por servicios prestados en el pasado puede generar aumentos de pasivos (si se introducen nuevos beneficios o se mejoran los existentes) o reducciones de pasivo (si los beneficios existentes se reducen).

Fondo: Es una entidad fiduciaria, jurídicamente separada de la entidad, encargada de administrar los activos del plan contribuidos por la entidad y eventualmente, por los empleados, y de pagar directamente los beneficios post-relación laboral o de transferir los activos del plan a otra entidad que se encargue del pago de tales beneficios.

Ganancias y pérdidas actuariales: Son aquéllas que comprenden:

- a) los ajustes por experiencia (que miden los efectos de las diferencias entre los supuestos actuariales previos y los sucesos efectivamente ocurridos en relación con el plan); y
- b) los cambios en los supuestos actuariales.

Otros beneficios a largo plazo a empleados: Son retribuciones a los empleados (diferentes de los beneficios post-relación laboral, de las indemnizaciones y otros beneficios por terminación de la relación laboral y de las retribuciones y beneficios mediante instrumentos financieros de capital) cuyo pago no ha de ser atendido dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.

Planes de beneficios definidos: Son planes de beneficios post-relación laboral diferentes de los planes de contribuciones definidas.

Planes de beneficios post-relación laboral: Son acuerdos, formales o informales, mediante los cuales una entidad se compromete a brindar beneficios a empleados tras el término de su vida activa como tales. Los planes de beneficios post-relación laboral se pueden clasificar como planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos, según la sustancia económica que se derive de los términos y condiciones contenidos en ellos.

Planes de contribuciones definidas: Son planes de beneficios post-relación laboral en los cuales una entidad realiza contribuciones de carácter predeterminado a un fondo, sin asumir obligación legal ni implícita de realizar

contribuciones adicionales, en el caso que el fondo no mantuviese suficientes activos para atender los beneficios a los que los empleados tengan derecho.

Planes multi-empleador: Son planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes administrados por el Estado) en los cuales se combinan los activos aportados por distintos empleadores no relacionados, con el fin de utilizarlos para proporcionar beneficios a sus empleados, teniendo en cuenta que tanto las contribuciones como los importes de los beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de los empleadores ni de los empleados cubiertos por el plan.

Póliza de seguro aceptable: Es una póliza de seguro emitida por un asegurador que no es una parte relacionada con la entidad, cuando los activos generados por la póliza:

- a) deben utilizarse solo con el fin de pagar o financiar beneficios a empleados en virtud de un plan de beneficios definidos;
- b) no están disponibles para los acreedores de la entidad (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagados a la entidad salvo en los siguientes supuestos:
 - (i) son activos excedentes, innecesarios para cumplir el resto de las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios post-relación laboral; o
 - (ii) retornan a la entidad para reembolsarlo de beneficios a empleados ya pagados por la entidad.

Rendimientos de los activos del plan: Son los intereses, dividendos y otros ingresos generados por los activos del plan, junto con las ganancias y pérdidas por tenencia de esos activos, netos de los costos de administrar el plan e impuestos vinculados con el plan o los activos del plan.

Retribuciones y beneficios mediante instrumentos financieros de capital: Son remuneraciones a los empleados por las que:

- a) los trabajadores tienen derecho a recibir beneficios en forma de acciones u otros tipos de instrumentos financieros de capital emitidos por una entidad (o por un ente relacionado); o
- b) el importe de la obligación de pago a los empleados depende del precio futuro de las acciones u otros instrumentos financieros de capital emitidos por la entidad.

Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos: Es el valor neto descontado, sin deducir activo alguno perteneciente al plan, de los pagos futuros esperados necesarios para cumplir con los beneficios comprometidos con los empleados por los servicios prestados por éstos en el período presente y en períodos anteriores.

Alcance

890. Una entidad aplicará esta sección para contabilizar
- a) los beneficios a largo plazo a empleados, posteriores a la terminación de la relación laboral, que surgen de:
 - (i). planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, considerados individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;
 - (ii). exigencias legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, en virtud de los cuales una entidad se ve obligado a realizar contribuciones a planes nacionales, provinciales, sectoriales u otros de carácter multi-empleador; o
 - (iii). prácticas de la entidad no formalizadas quedan lugar a obligaciones de pago implícitas. Las prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones asumidas voluntariamente; y
 - b) otros beneficios a largo plazo a los empleados que normalmente no están sujetos al mismo grado de incertidumbre que afecta a los beneficios descritos en los puntos (i) a (iii) anteriores, para los que se establece un método de registro contable simplificado.
891. Una entidad aplicará las disposiciones de esta sección para tratar contablemente estos acuerdos, incluso si ellos implican el establecimiento de una entidad separada para recibir y administrar las contribuciones y realizar los pagos de los beneficios comprometidos.
892. Los beneficios a los empleados:
- a) comprenden tanto los proporcionados a los trabajadores como a las personas que dependan de ellos (cónyuges, hijos u otros dependientes) o que ellos designen (tales como compañías de seguros); y
 - b) pueden ser satisfechos mediante el pago de dinero, la entrega de bienes o la prestación de servicios.
893. Los empleados pueden prestar sus servicios a la entidad a tiempo completo o a tiempo parcial, en forma permanente, ocasional o temporal. Para los propósitos de esta resolución técnica, el término “empleados” incluye a los directores y personal gerencial. 894. Esta resolución técnica no trata las siguientes cuestiones:
- a) beneficios a corto plazo para los empleados en actividad, tales como sueldos, jornales y contribuciones a la seguridad social, ausencias remuneradas por enfermedad, vacaciones anuales y otras licencias, participación en ganancias e incentivos y beneficios no monetarios a corto plazo (tales como asistencia médica, vivienda, automóviles, disposición de bienes o servicios subvencionados o gratuitos);
 - b) indemnizaciones a los empleados y otros beneficios por terminación de la relación laboral;

- c) retribuciones y beneficios a los empleados mediante instrumentos financieros de capital;
- d) información que deben suministrar los planes de beneficios a los empleados; y
- e) normas contables aplicables a entidades administradoras de fondos de pensiones y otros beneficios a largo plazo a empleados.

Distinción entre planes de contribuciones definidas y planes de beneficios definidos

895. Una entidad deberá distinguir entre planes de contribuciones definidas o planes de beneficios definidos, según la sustancia económica que se derive de los términos y condiciones contenidos en ellos.

896. En los planes de contribuciones definidas:

- a) la obligación legal o implícita de la entidad se limita a la contribución que debe entregar al fondo. De esta forma, el importe de los beneficios a recibir por el empleado estará determinado por:
 - (i) el importe de las contribuciones que realice la entidad (y eventualmente el propio empleado) al plan de beneficios post-relación laboral o a la compañía de seguros;
 - (ii) el rendimiento obtenido por las inversiones efectuadas con los fondos aportados al plan; y
 - (iii) cuando estuviera previsto en el plan, la distribución entre las cuentas de los empleados beneficiarios de la porción de beneficios abandonados (no reclamados) por otros participantes; y
- b) el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para cubrir los beneficios esperados) son asumidos por los empleados.

897. En los planes de beneficios definidos:

- a) la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados presentes y anteriores; y
- b) el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) y el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la entidad. Por lo tanto, las obligaciones de la entidad pueden incrementarse si se producen diferencias actuariales o el rendimiento de la inversión resulta inferior al esperado.

Planes de contribuciones definidas

Reconocimiento

898. Cuando un empleado ha prestado sus servicios durante un periodo determinado, una entidad reconocerá la contribución a realizar al plan:
- a) como un pasivo (obligaciones por gastos devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho; o
 - b) como un activo (gasto pagado por anticipado) si los importes pagados fueran superiores a las contribuciones que debían realizarse por los servicios prestados hasta la fecha de medición (en la medida que el pago por adelantado resulte en una reducción de los pagos a efectuar en el futuro o le otorgue el derecho a un reembolso en efectivo); y
 - c) como un gasto del periodo o un componente de algún costo.

Revelación en notas

899. una entidad revelará en notas a los estados contables una descripción general del plan y los grupos de empleados alcanzados, las bases para determinar las contribuciones y el importe reconocido en cada período como gasto (o, en su caso, activado como costos de conversión).

Planes de beneficios definidos

Reconocimiento

900. Los planes de beneficios definidos pueden estar cubiertos, total o parcialmente, por contribuciones realizadas por la entidad, y eventualmente por los empleados, a un fondo, o pueden no estar cubiertos. El pago de los beneficios cubiertos a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones mantenidas por el fondo sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por lo tanto, una entidad:
- a) es, en esencia, la tomadora de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan; y
 - b) reconocerá el gasto en un período en relación con un plan de beneficios definidos por un importe que no será necesariamente igual a la cantidad de dinero que se contribuya al fondo en ese período.
901. Para contabilizar un plan de beneficios definidos, una entidad:
- a) utilizará técnicas actuariales para hacer una estimación confiable del importe de los beneficios que los empleados han acumulado (o devengado) en razón de los servicios que han prestado en el período presente y en períodos anteriores. Para tal fin:

- (i) determinará el monto de los beneficios que resultan atribuibles al período presente y a períodos anteriores; y
 - (ii) realizará las estimaciones pertinentes (supuestos actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el monto de los beneficios a suministrar;
- b) descontará los beneficios determinados como se describe en el párrafo anterior utilizando el Método de Unidades de Beneficios Proyectados, a fin de calcular el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y el costo de los servicios del período presente;
- c) determinará:
- (i) el valor corriente de los activos del plan;
 - (ii) el importe total de las pérdidas o ganancias actuariales y el importe de las pérdidas o ganancias que deban ser reconocidas;
 - (iii) cuando se trate de un nuevo plan o se hayan cambiado las condiciones de un plan existente, el correspondiente costo por servicios prestados en el pasado; y
 - (iv) cuando existan reducciones al plan o en caso de su terminación, la ganancia o pérdida resultante.
902. Si mantiene más de un plan de beneficios definidos, una entidad aplicará el procedimiento señalado del párrafo anterior por separado para cada uno de los planes que se diferencien significativamente.
903. Una entidad debe contabilizar no sólo sus obligaciones legales, según los términos formales del plan de beneficios definidos, sino también las obligaciones implícitas asumidas voluntariamente que se deriven de las prácticas que, no estando formalizadas, son habitualmente seguidas por la entidad. Estas prácticas de carácter no formalizado dan lugar a obligaciones implícitas asumidas voluntariamente, siempre y cuando la entidad no tenga una alternativa viable diferente que la de afrontar los pagos de los correspondientes beneficios a los empleados. Un ejemplo de la existencia de una obligación implícita asumida voluntariamente es cuando la modificación de las prácticas habituales seguidas por la entidad podría producir un daño inaceptable en las relaciones que mantiene con sus empleados.
904. Los términos y condiciones formales de un plan de beneficios definidos pueden permitir a la entidad retirarse del plan sin hacer frente a los compromisos que asumiera. No obstante, por lo general le resultará difícil cancelar el plan si desea seguir reteniendo a sus empleados. Por tanto, en ausencia de evidencias contrarias, para contabilizar los beneficios post-relación laboral se presume que una entidad, que otorgue tales beneficios en el presente, continuará otorgándolos durante el resto de la vida activa de sus empleados.

Tratamiento en los estados contables

Estado de situación patrimonial

905. Una entidad reconocerá un pasivo por beneficios definidos en el estado de situación patrimonial por un importe equivalente a:
- a) el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos a la fecha de los estados contables; menos
 - b) el valor razonable, a la fecha de los estados contables, de los activos del plan con los que se planea liquidar directamente las obligaciones.
906. Una entidad determinará el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, así como el valor razonable de los activos del plan, con la suficiente regularidad para que los saldos reconocidos en los estados contables no difieran, en forma significativa, de los importes que podrían determinarse en la fecha de los estados contables.
907. Una entidad:
- a) Medirá las obligaciones por beneficios post-relación laboral de carácter significativo sobre la base de las estimaciones de un actuario con experiencia en el tema.
 - b) Por razones prácticas, podrá:
 - (i) solicitar al actuario que efectúe las mediciones a una fecha anterior a la fecha de los estados contables con una anticipación no mayor a tres meses; y
 - (ii) ajustará tales mediciones para reflejar operaciones significativas o cambios en las circunstancias (incluyendo, por ejemplo, un cambio en la tasa de interés) hasta la fecha de los estados contables.
908. Si importe determinado según el párrafo 905 fuera negativo , una entidad medirá el activo resultante por el menor de:
- a) el importe determinado según el párrafo 905; y
 - b) el valor presente de beneficios económicos disponibles en la forma de reembolsos procedentes del plan o reducciones en las contribuciones futuras al plan, utilizando para determinar este importe la tasa de interés especificada para tal efecto en esta sección:

Estado de Resultados

909. Una entidad reconocerá como resultado, el neto de los siguientes importes, a menos que se exija o permita la inclusión del importe determinado en el costo de un activo:
- a) el costo de los servicios del período presente;

- b) el costo por intereses;
- c) el rendimiento esperado de los activos del plan, así como de los derechos de reembolso;
- d) el costo por servicios prestados en el pasado; y
- e) el efecto de cualquier tipo de reducción o terminación del plan.

Valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del período presente

910. A fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post relación laboral, así como el correspondiente costo de los servicios del período presente, una entidad:
- a) aplicará un método de valuación actuarial;
 - b) asignará los beneficios a los períodos de servicio; y
 - c) efectuará supuestos actuariales.

Método de valuación actuarial

911. Una entidad utilizará el Método de Unidades de Beneficios Proyectados para determinar:
- a) el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos;
 - b) el correspondiente costo de los servicios del período presente; y
 - c) si correspondiera, el costo por servicios prestados en el pasado.
912. De acuerdo con el método referido en el párrafo anterior, cada período de servicio genera una unidad adicional de derecho a ese beneficio y mide cada unidad separadamente para determinar la obligación final.
913. Una entidad descontará el importe total de la obligación por los beneficios post-relación laboral.

Asignación de los beneficios a los períodos de servicio

914. Al determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, así como el correspondiente costo de los servicios del período presente y, en su caso, los costos de servicios prestados en el pasado, una entidad asignará los beneficios entre los períodos de servicio utilizando la fórmula de asignación de los beneficios en el tiempo del plan. No obstante, si los servicios a prestar por un empleado en años futuros van a originar un nivel de beneficios significativamente más alto que el nivel alcanzado en los años anteriores, una entidad repartirá linealmente el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:

- a) la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho al beneficio según el plan (con independencia de que los beneficios estén sujetos o no a la prestación de servicios futuros); y
 - b) la fecha en la que los servicios adicionales a prestar por el empleado no le generen derecho a importes adicionales significativos del beneficio según el plan, salvo por causa de los eventuales futuros incrementos salariales.
915. Al aplicar el Método de Unidades de Beneficios Proyectados, una entidad:
- a) atribuirá una parte de los beneficios, que ha de pagar en el futuro, al período presente (con el fin de determinar el costo de los servicios del período presente) y otra porción al período presente y a períodos anteriores (con el fin de poder calcular el valor presente de las obligaciones por los beneficios definidos);
 - b) y asignará el cargo por los beneficios a los períodos en los que surge la obligación por beneficios post-relación laboral, esto es, a medida que los empleados prestan sus servicios a cambio de los beneficios post-relación laboral que la entidad ha comprometido pagarles en períodos futuros.

Supuestos actuariales

916. Los supuestos actuariales constituyen las mejores estimaciones que una entidad posee sobre el comportamiento de las variables que determinarán el costo final de otorgar los beneficios post-relación laboral. Los supuestos incluyen lo siguiente:
- a) hipótesis demográficas acerca de las características futuras de los empleados actuales y pasados (así como de sus beneficiarios) que tengan derecho a recibir los beneficios. Las hipótesis demográficas incluyen las siguientes cuestiones:
 - (i) mortalidad, tanto durante la relación laboral como con posterioridad al cese de ella;
 - (ii) tasas de rotación de empleados, incapacidad y retiros anticipados;
 - (iii) proporción de participantes del plan con beneficiarios con derecho a recibir los beneficios; y
 - (iv) tasas de solicitudes de atención en los planes por asistencia médica o tratamientos odontológicos;
 - b) hipótesis financieras, que:
 - (i) incluyen las siguientes cuestiones
 - 1. la tasa de interés;
 - 2. los niveles futuros de sueldos y de beneficios, incluyendo en el caso de beneficios por asistencia médica, odontológica, legal, etc., sus

costos futuros, y, cuando sean significativos, los costos de administración; y

3. el rendimiento esperado de los activos del plan.

(ii) deben estar basadas en las expectativas de mercado, a la fecha de los estados contables, para el período en el que las obligaciones deben ser cumplidas.

917. Los supuestos actuariales deben ser objetivos y consistentes entre sí:

- a) Los supuestos actuariales se considerarán objetivos si cumplen con el requisito de neutralidad que integra los requisitos de la información contenida en los estados contables.
- b) Los supuestos actuariales serán consistentes entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como las tasas de aumento de los sueldos, rendimiento de los activos y tasas de interés.

918. Una entidad establecerá la tasa de interés y las demás hipótesis financieras en términos reales, excluyendo los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda.

Tasa de interés

919. Para descontar los beneficios post-relación laboral, una entidad utilizará la menor de las tasas de interés siguientes:

- a) la de los bonos corporativos de alta calificación crediticia; y
- b) la de los bonos del gobierno.

920. Una entidad calculará el costo por intereses multiplicando la tasa de interés, determinada al principio del período, por el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en ese período, teniendo en cuenta cualquier cambio significativo en su valor. El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos puede ser diferente del pasivo por beneficios definidos reconocido en el balance, debido a que este último se reconoce neto del valor corriente de los activos del plan.

Sueldos, beneficios y costos de asistencia médica, odontológica, legal y otros

921. Una entidad medirá las obligaciones por beneficios post-relación laboral de manera que reflejen:

- a) los incrementos estimados de los sueldos en el futuro;
- b) los beneficios establecidos en el plan, a la fecha del balance, según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita); y

- c) los cambios futuros estimados en el monto de los beneficios gubernamentales, en la medida que afecten a los beneficios a pagar dentro del plan de beneficios definidos, sí y sólo sí:
 - (i) tales cambios han sido incorporados a una norma legal antes de la fecha del balance; o
 - (ii) la historia pasada u otro tipo de evidencia confiable indican que tales beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo, consistentemente con futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.
922. Para estimar los incrementos futuros en los salarios, una entidad:
- a) hará los cálculos en términos reales; es decir, excluyendo los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda cuando la tasa de interés utilizada no contemple tales descuentos; o incluyendo los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda cuando la tasa de interés utilizada contemple tales efectos; y
 - b) contemplará la antigüedad, las posibles promociones y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.
923. Si los términos formales de un plan (o cualquier obligación implícita) exigen cambiar los beneficios en periodos futuros, una entidad medirá la obligación correspondiente de manera que refleje tales cambios.
924. Una entidad no tendrá que considerar en los supuestos actuariales los cambios en los beneficios futuros no establecidos formalmente en el plan (o en las obligaciones implícitas) a la fecha de los estados contables. Tales cambios, cuando se produzcan, pueden generar:
- a) costos por servicios prestados en el pasado, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios prestados con anterioridad al cambio; o bien
 - b) costos por servicios del período presente para periodos posteriores al cambio, en la medida que modifiquen beneficios por servicios a prestar con posterioridad al cambio.
925. Algunos beneficios post-relación laboral están ligados a variables tales como el nivel de beneficios gubernamentales por retiro o por atención médica. Una entidad medirá tales beneficios reflejando los cambios esperados en las variables referidas, evaluados a partir de la historia pasada y otro tipo de evidencias confiables.
926. Una entidad estimará los costos por atenciones médicas, odontológicas, legales y otras sobre la base de:
- a) hipótesis acerca de los cambios futuros estimados en el costo de tales servicios en términos reales (es decir, excluyendo los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda), derivados de las variaciones en los precios específicos de los citados beneficios;

- b) datos históricos, tomados de su propia experiencia, complementados si fuera necesario con datos procedentes de otros empleadores, compañías de seguros, obras sociales, empresas de medicina prepaga u otras fuentes.
 - c) el efecto de los avances tecnológicos;
 - d) los cambios en la utilización de los beneficios de asistencia médica o patrones de demanda de atención sanitaria; y
 - e) los cambios en la situación sanitaria de los participantes en el plan.
927. Una entidad ajustará los datos históricos:
- a) si la mezcla demográfica de la población beneficiaria difiere de la utilizada como base para elaborar los datos históricos; o
 - b) cuando hay evidencia confiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

Pérdidas y ganancias actuariales

928. Una entidad medirá las pérdidas y ganancias actuariales que pueden producirse como consecuencia de:
- a) incrementos o disminuciones en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos; o
 - b) variaciones en el valor corriente de los activos relacionados con el plan causadas por:
 - (i) tasas de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios inesperadamente altas o bajas entre los empleados;
 - (ii) variaciones en los beneficios (si las condiciones formales o implícitas contemplan incrementos cuando haya inflación);
 - (iii) cambios en los costos de atención médica;
 - (iv) cambios en las estimaciones de las tasas futuras de rotación de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios de los empleados,
 - (v) el efecto de las variaciones en los beneficios (si las condiciones formales o asumidas contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costos de atención médica cubierta por el plan;
 - (vi) variaciones en la tasa de interés; y
 - (vii) diferencias entre el rendimiento real y el proyectado de los activos del plan.
929. Al proceder a la medición de los pasivos por beneficios definidos de acuerdo con esta sección, una entidad reconocerá las ganancias y pérdidas actuariales en resultados diferidos.

Costos por servicios prestados en el pasado

930. Al medir sus pasivos por beneficios definidos, una entidad reconocerá el costo por servicios prestados en el pasado en resultados.
931. El costo por servicios prestados en el pasado aparece cuando la entidad introduce un plan de beneficios definidos o cambia los beneficios a recibir dentro de un plan ya existente.
932. Una entidad excluirá del costo por servicios prestados en el pasado:
- a) el efecto de las diferencias entre los incrementos reales de los salarios y los incrementos proyectados (en este caso no hay costo por servicios prestados en el pasado, puesto que los supuestos actuariales deben tener en consideración los incrementos de sueldos proyectados);
 - b) sobre o subestimaciones de los incrementos de tipo discrecional en las pensiones, en el caso de que la entidad tenga una obligación implícita de otorgar tales aumentos (en este caso no existe costo por servicios prestados en el pasado, porque los supuestos actuariales deben tener en consideración dichos aumentos); c) estimaciones de mejoras en los beneficios, como consecuencia de las ganancias actuariales que hayan sido reconocidas en los estados contables, siempre que la entidad esté obligado formalmente por los términos del plan (o por las obligaciones implícitas asumidas) o por la legislación, a utilizar a favor de los participantes del plan cualquier excedente que pueda producirse en el plan, incluso si los incrementos en los beneficios no han sido formalmente otorgados (el aumento resultante en el valor de las obligaciones es una pérdida actuarial, no un costo por servicios prestados en el pasado);
 - d) el incremento en los beneficios perfeccionados irrevocablemente cuando, en ausencia de nuevos beneficios o mejoras, los empleados completan el período de perfeccionamiento (no se da, en este caso, costo por servicios prestados en el pasado porque el costo estimado de los beneficios fue reconocido en su momento como costo de los servicios del período presente, a medida que los servicios correspondientes fueron prestados por los empleados); y
 - e) el efecto de los ajustes en el plan cuyo efecto es reducir los beneficios correspondientes a servicios futuros (esto es, cuando se produce una reducción).

Activos del plan

Valor razonable de los activos del plan

933. Una entidad deducirá el valor razonable de los activos del plan de los pasivos para determinar el importe que debe reconocerse en el estado de situación patrimonial. Si no existiese precio de mercado disponible, estimará el valor razonable de los activos del plan, por ejemplo, mediante el descuento de los flujos de fondos

futuros, utilizando una tasa de interés que refleje tanto el riesgo asociado con esos activos como la fecha de vencimiento o de transferencia esperada de tales activos (o, si no tuvieran fecha de vencimiento, el período estimado hasta la liquidación de la obligación de pago correspondiente).

934. Una entidad no incluirá dentro de los activos del plan los siguientes conceptos:
- a) las contribuciones pendientes que la entidad deba al fondo; y
 - b) los instrumentos financieros intransferibles emitidos por la entidad y poseídos por el fondo.
935. Una entidad deducirá de los activos del plan cualquier pasivo del fondo que no tenga relación con los beneficios post-relación laboral de los empleados, como, por ejemplo, las cuentas a pagar sean o no de origen comercial, y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.
936. Cuando los activos del plan comprendan pólizas de seguro aceptables, cuyos flujos se correspondan exactamente, tanto en los importes como en el calendario de pagos, con algunos o todos los beneficios post-relación laboral pagaderos dentro del plan, una entidad considerará que el valor corriente de esas pólizas de seguro es igual al valor corriente de las obligaciones de pago conexas, como se describe en el párrafo 6.2.1. (lo cual estará sujeto a cualquier eventual reducción que se requiera si los importes a recibir en virtud de las pólizas de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

937. Una entidad:
- a) puede acordar con un tercero, como por ejemplo un asegurador, el pago de una parte o de la totalidad del desembolso exigido para cancelar una obligación por beneficios definidos. Las pólizas de seguro aceptables son activos del plan;
 - b) contabilizará tales pólizas de seguro aceptables de la misma forma que todos los demás activos del plan; y
 - c) no aplicará el párrafo siguiente.
938. Cuando una póliza de seguro no cumple las condiciones para ser aceptable, una entidad no la presentará como un activo del plan. Si, y solo si, existe virtual certidumbre que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos exigidos para cancelar una obligación por beneficios definidos, una entidad:
- a) reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado;
 - b) medirá tal activo a su valor razonable;
 - c) en todo lo demás, tratará tal activo de la misma manera que al resto de los activos del plan; y

- d) en el estado de resultados, podrá presentar el gasto relacionado con el plan de beneficios definidos neto de la cuantía reconocida como reembolsable.

Rendimiento de los activos del plan

- 939. Una entidad determinará el rendimiento proyectado de los activos del al comienzo del ejercicio, en función de las expectativas del mercado existentes a ese momento. El rendimiento proyectado de los activos del plan es uno de los componentes del gasto a reconocer en el estado de resultados.
- 940. La diferencia entre el rendimiento previsto de los activos y el rendimiento real es una ganancia o pérdida actuarial, según el caso, y una entidad considerará su importe junto con el resto de las ganancias y pérdidas actuariales, correspondientes a las obligaciones por beneficios definidos, en resultados diferidos.
- 941. Para determinar el rendimiento proyectado y el real de los activos del plan, una entidad deducirá los costos proyectados de la administración del fondo, siempre que no se hayan incluido en los supuestos actuariales utilizados para medir las obligaciones del plan.

Reducciones y terminaciones de planes de servicios definidos

- 942. Cuando tengan lugar reducciones o terminaciones en un plan de beneficios definidos, una entidad reconocerá las pérdidas o ganancias correspondientes, que comprenden lo siguiente:
 - a) cualquier cambio que pudiera resultar en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos contraídos por la entidad; y
 - b) cualquier variación en el valor razonable de los activos del plan.
- 943. Antes de proceder a la determinación del efecto de la reducción o de la terminación en cuestión, una entidad volverá a estimar el importe de la obligación contraída (así como el valor de los activos del plan, si existiesen) utilizando supuestos actuariales actualizados (incluyendo las tasas de interés vigentes y otros precios de mercado vigentes).
- 944. Una reducción tiene lugar cuando la entidad:
 - a) se ha comprometido incuestionablemente a realizar una reducción significativa en el número de empleados cubiertos por el plan; o
 - b) ajusta los términos del plan de beneficios definidos de forma tal que un componente significativo de los servicios futuros a prestar por los empleados actuales no va a ser tenido en cuenta para el cómputo de los beneficios en su momento, o bien será tenido en cuenta dando lugar a beneficios menores que los actuales.

- 945. La reducción puede producirse como consecuencia de un suceso aislado, como por ejemplo el cierre de una fábrica, la interrupción de una actividad productiva o la terminación o suspensión de un plan de beneficios.
- 946. Un acontecimiento es lo suficientemente significativo para ser considerado como una reducción, si el reconocimiento de las pérdidas y ganancias resultantes de tal reducción son significativos para los estados contables de la entidad. Con frecuencia las reducciones están relacionadas con una reestructuración, por lo cual la entidad tendrá que contabilizarlos al mismo tiempo que procede a registrarla.
- 947. La terminación del plan ocurre cuando la entidad lleva a cabo una operación o transacción que tiene por efecto eliminar la obligación legal o implícita de satisfacer la totalidad o una parte de los beneficios otorgados por un plan de beneficios definidos.
- 948. En algunos casos, una entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de los beneficios de los empleados relacionados con servicios presentes o anteriores. La adquisición de tal póliza no es una terminación del plan si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cuando el asegurador no llegue a fondear los beneficios.

Revelación en notas

- 949. En relación con los planes de beneficios definidos, una entidad revelará la siguiente información en nota a los estados contables:
 - a) una descripción general del tipo de plan que se trate (por ejemplo, plan de beneficio post-relación laboral de importe fijo, basado en las últimas remuneraciones, plan de beneficios por atención médica, etc.);
 - b) una conciliación de los activos y pasivos reconocidos en el balance, presentando, como mínimo:
 - (i) el valor presente, a la fecha del balance, de las obligaciones por beneficios definidos (antes de deducir el valor corriente de los activos del plan) identificando a aquellas que están total o parcialmente fondeadas y a aquellas que no lo están;
 - (ii) el valor corriente de los activos del plan a la fecha de balance;
 - (iii) el valor razonable, a la fecha del balance, de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo; y
 - (iv) los otros importes reconocidos en el balance;
 - c) los importes de las partidas incluidas dentro del valor corriente de los activos en el plan para:
 - (i) cada categoría de instrumentos financieros emitidos por la entidad; y
 - (ii) cualquier activo que esté siendo utilizado por la entidad;

- d) una conciliación de los saldos al comienzo y al cierre del período del pasivo (o activo) neto por beneficios definidos expuestos en el balance la entidad, que incluya una descripción de los movimientos del período;
 - e) el gasto total reconocido en el estado de resultados y la línea específica del estado de resultados en el que se hayan incluido los importes correspondientes a cada uno de los siguientes conceptos:
 - (i) costo de los servicios del período presente;
 - (ii) costo por intereses;
 - (iii) rendimiento esperado de los activos del plan;
 - (iv) rendimiento esperado de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo;
 - (v) costo por servicios prestados en el pasado; y
 - (vi) el efecto de cualquier reducción o terminación del plan;
 - f) el rendimiento real de los activos del plan, así como el real de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, y
 - g) los principales supuestos actuariales utilizados, con sus valores en términos absolutos, a la fecha de balance, entre los que se incluirán, según corresponda:
 - (i) las tasas de interés;
 - (ii) las tasas de rendimiento esperadas de los activos del plan;
 - (iii) las tasas de rendimiento esperadas de los derechos de reembolso reconocidos como un activo;
 - (iv) las tasas esperadas de incremento en los salarios (y de los cambios en los índices y otras variables especificadas en los términos formales o implícitos del plan como determinantes de los incrementos futuros de los beneficios);
 - (v) la tendencia de los costos de atención médica, odontológica, legal, y otros; y
 - (vi) otros supuestos actuariales significativos utilizados;
 - h) la política contable seguida para el reconocimiento de las pérdidas y ganancias actuariales.
950. Cuando tenga más de un plan de beneficios definidos, una entidad presentará la información de la manera que se considere más útil para el lector de los estados contables. Por ejemplo, podría presentar la siguiente información:
- a) de acuerdo con localización geográfica de los planes, por ejemplo, distinguiendo entre planes en el país y en el extranjero; o

- b) separando aquellos planes que estén sujetos a riesgos significativamente diferentes, por ejemplo, procediendo a distinguir entre las partidas relativas a los planes de beneficios post-relación laboral de importe fijo, los calculados según los sueldos finales o los que consistan en beneficios de atención médica, odontológica, legal, y otros.

Planes Multi-empleador

- 951. Un plan multi-empleador es aquel fondeado por dos o más empleadores, normalmente, en función de un convenio colectivo de trabajo. La característica principal es que los activos contribuidos por una entidad participante pueden ser usados para pagar beneficios a empleados de otro empleador participante, debido a que los activos no están segregados en una cuenta individual de cada empleador o no están restringidos para pagar beneficios de los empleados de la entidad que los aportó.
- 952. Una entidad clasificará un plan multi-empleador como un plan de contribuciones definidas o de beneficios definidos, en función de sus características. En el caso de que el plan multi-empleador sea un plan de beneficios definidos, una entidad:
 - a) contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos asociados con el plan, de la misma manera que haría en el caso de cualquier otro plan de beneficios definidos; y
 - b) revelará en sus estados contables la información descripta en el párrafo 950.
- 953. Cuando no esté disponible información suficiente para aplicar el tratamiento contable de los planes de beneficios definidos a un plan de beneficios definidos multi-empleador, una entidad:
 - a) tratará contablemente el plan como si fuera un plan de contribuciones definidas, según lo establecido en la sección 5;
 - b) revelará la siguiente información:
 - (i) el hecho de que el plan multi-empleador es un plan de beneficios definidos; y
 - (ii) las razones por las que no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de beneficios definidos; y
 - c) en la medida que exista la posibilidad de que un excedente o déficit en el plan pueda afectar al importe de las futuras contribuciones, revelar adicionalmente:
 - (i) cualquier información respecto a tal excedente o déficit;
 - (ii) las bases utilizadas para su determinación; y
 - (iii) las implicancias que, en su caso, pudieran tener estos desequilibrios para la entidad.

954. Los planes multi-empleador son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una mera acumulación de planes individuales, combinados para permitir a las entidades participantes agrupar sus activos a la hora de realizar inversiones, y así poder obtener mejores rendimientos de sus inversiones y reducir los costos de administración, pero los activos pertenecientes a cada una de las entidades se mantienen segregados para atender los beneficios de sus empleados en particular. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas particulares en cuanto a su contabilización, puesto que la información para proceder a su tratamiento contable está siempre disponible y porque tales planes no comportan la exposición de ninguna de las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados activos o jubilados del resto de las entidades participantes. Las definiciones ofrecidas en esta resolución técnica exigen que las entidades clasifiquen los planes administrados colectivamente como planes de contribuciones definidas o de beneficios definidos, de acuerdo con las características de cada uno de ellos.

Planes Gubernamentales

955. Los planes gubernamentales son establecidos por la legislación para cubrir a la totalidad de las entidades (o bien a todas las entidades de una misma clase o categoría, como por ejemplo a los que pertenecen a un sector específico de la industria) y se administran por autoridades nacionales, provinciales o municipales, o bien por otros organismos (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de las entidades cuyos empleados son los beneficiarios.
956. Una entidad caracterizará los planes gubernamentales como de contribuciones o de beneficios definidos según la naturaleza de las obligaciones de las entidades que participan en ellos. En la mayoría de los planes gubernamentales, la entidad no tiene obligación legal ni implícita de pagar futuras contribuciones, ya que su único compromiso consiste en pagar las contribuciones a medida que se realizan los pagos a los empleados, de forma que si la entidad dejara de emplear a beneficiarios del plan gubernamental, no tendría obligación de seguir pagando los beneficios acumulados (o devengados) por los años de servicio anteriores de sus empleados. Por esta razón, los planes gubernamentales se clasifican normalmente como planes de contribuciones definidas.
957. No obstante, en aquellos casos atípicos en que un plan gubernamental calificará como un plan de beneficios definidos, una entidad deberá aplicar el tratamiento establecido en esta sección.

Beneficios Asegurados

958. Una entidad puede fundear un plan de beneficios post-relación laboral mediante la contratación de una póliza de seguros. Cuando la póliza de seguros está a nombre de uno de los empleados participantes o de un grupo de empleados y la

entidad que la ha contratado no tiene obligación legal ni implícita de cubrir las pérdidas derivadas de la póliza, no existiendo para la entidad ningún compromiso de pagar los beneficios de los empleados, puesto que el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos, una entidad tratará el plan como un plan de contribuciones definidas.

959. Cuando tenga la obligación legal o implícita de:
- a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o
 - b) pagar cantidades adicionales si el asegurador no pagara todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores; la entidad deberá tratar al plan como si fuera un plan de beneficios definidos. Una entidad:
 - (i) contabilizará la póliza de seguro aceptable como un activo del plan; y
 - (ii) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso.

Otros beneficios a largo plazo a favor de los empleados

960. Los otros beneficios a largo plazo a los empleados incluyen, por ejemplo:
- a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;
 - b) los premios por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
 - c) los beneficios por invalidez permanente;
 - d) la participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del cierre del período en el que los empleados han prestado sus servicios correspondientes; y
 - e) los beneficios diferidos que se recibirán a partir de los doce meses del cierre del período en el que se han ganado.
961. La medición de los otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a los beneficios post-relación laboral. Además, la creación de -o los cambios a- este tipo de beneficios a largo plazo raramente resultan en un importe significativo de costo por servicios prestados en el pasado. Por tales razones, esta resolución técnica exige la utilización de un método simplificado para el registro contable de los otros beneficios a largo plazo a los empleados. Este método difiere de la contabilización exigida para los beneficios post-relación laboral en lo siguiente:
- a) las pérdidas y ganancias actuariales se reconocen inmediatamente, sin posibilidad de presentarlas como resultados diferidos; y
 - b) todo el costo por servicios prestados en el pasado se reconoce de forma inmediata.

Reconocimiento

962. Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo a los empleados por un importe equivalente a:
- a) el valor presente de la obligación por otros beneficios a largo plazo definidos a la fecha de los estados contables; menos
 - b) el valor razonable, a la fecha de los estados contables, de los activos del plan, si los hubiere, con los que se cancelarán directamente las obligaciones.

Medición

963. Al medir el importe del pasivo, una entidad aplicará lo establecido para planes de beneficios definidos.
964. Una entidad deberá reconocer el importe neto total de las siguientes cantidades como gasto o como ingreso, o como un componente del costo de un activo:
- a) el costo de servicio del período presente;
 - b) el costo por intereses;
 - c) el rendimiento esperado de los activos del plan y de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo;
 - d) las pérdidas y ganancias actuariales,
 - e) el costo por servicios prestados en el pasado, y
 - f) el efecto de reducciones o terminaciones.
965. Una variedad posible de otros beneficios a largo plazo a los empleados es el beneficio por invalidez permanente. Si el importe del beneficio depende del período de servicio activo, la obligación surgirá cuando se preste el servicio. Una entidad:
- a) medirá esta obligación de manera tal que se refleje la probabilidad de que el pago pueda ser exigido, así como el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar los pagos; y
 - b) reconocerá el costo de los beneficios cuando se produzca el suceso que cause la invalidez permanente.

Aplicación inicial

966. En el primer ejercicio en utilice esta Resolución Técnica para preparar sus estados contables, una entidad aplicará los requerimientos de esta sección según lo dispuesto en el Apéndice A.

CAPÍTULO 9

EFFECTOS PROCEDENTES DE DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS, TRANSACCIONES O CONTRATOS PARTICULARES

INTRODUCCIÓN AL PRESENTE CAPÍTULO

967. En este capítulo se describen:

- a) los requerimientos para contabilizar combinaciones de negocios;
- b) los requerimientos que una entidad empleará para:
 - (i) reconocer y medir instrumentos financieros derivados y otros contratos de naturaleza similar; y
 - (ii) aplicar “contabilidad de coberturas”.

COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Alcance

968. Una entidad aplicará esta sección para contabilizar una combinación de negocios.

969. Una entidad no aplicará esta sección para contabilizar:

- a) La adquisición de un activo o grupos de activos que no constituyen un negocio.
- b) Una combinación de entidades o negocios bajo control común.

Definiciones

970. A los fines del tratamiento de las combinaciones de negocios, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones:

Adquirente: Es la entidad que obtiene el control de la adquirida.

Adquirida: Es el negocio o negocios cuyo control obtiene la adquirente en una combinación de negocios.

Combinación de negocios: Una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios.

Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas, en función de razones legales, fiscales u otras consideraciones relevantes. Puede implicar, por ejemplo:

- a) la compra de los activos netos de otra entidad;

- b) la compra de los títulos representativos del capital de otra entidad, que no pierde su individualidad jurídica, tomando su control;
- c) la constitución de una nueva entidad, que tome el control sobre las entidades combinadas;
- d) la transferencia de los activos netos de uno o más de las entidades combinadas a otras.

Combinación de negocios bajo control común: Es una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios que se combinan están controladas, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios y ese control no es transitorio.

Fecha de adquisición: Es la fecha en la que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida.

Negocio: Es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a los clientes, que genera ingresos de actividades ordinarias o por inversiones (tales como dividendos o intereses). No toda entidad es un negocio; por ejemplo, una entidad podría incluir solo pérdidas u otros créditos fiscales.

Período de la combinación: Ejercicio durante el cual se produce la combinación de negocios.

Período de medición: Es el plazo de doce meses contado desde la fecha de adquisición.

Método de contabilización

- 971. Una adquirente contabilizará cada combinación de negocios dentro del alcance de esta sección mediante la aplicación del método de la adquisición.
- 972. Para aplicar el método de la adquisición, una entidad realizará las siguientes tareas:
 - a) identificación de la adquirente;
 - b) determinación de la fecha de adquisición;
 - c) medición del costo de la combinación de negocios;
 - d) reconocimiento, clasificación y medición de los activos identificables adquiridos, de los pasivos asumidos y de cualquier participación no controladora en la adquirida; y
 - e) reconocimiento y medición de la llave de negocio o de una ganancia por una compra en términos muy ventajosos.

Identificación de la adquirente

973. Una entidad identificará a la adquirente de acuerdo con las disposiciones de la sección “Definición de control (sobre otra entidad)” [ver los párrafos 776 a 778] y de la sección “Aplicación de la definición de control” [ver los párrafos 779 a 790].
974. Cuando, de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior, una entidad no pueda identificar con claridad a la adquirente, considerará que la adquirente generalmente es:
- a) La entidad cuyo tamaño relativo (medido en función de los activos, beneficios, valor razonable o ingresos de actividades ordinarias) es mayor que el de las demás entidades.
 - b) En el caso de combinaciones de negocios que se efectúan mediante la entrega de efectivo, la transferencia de otros activos o la asunción de pasivos: la entidad que:
 - (i) entrega el efectivo;
 - (ii) transfiere otros activos; o
 - (iii) asume pasivos
 - c) En el caso de combinaciones de negocios que se efectúan mediante el intercambio de instrumentos de patrimonio, la entidad:
 - (i) que emite tales instrumentos;
 - (ii) cuyos propietarios tienen la capacidad de elegir, designar o cesar a los miembros del órgano de gobierno de la entidad combinada;
 - (iii) cuya dirección (anterior a la combinación) domina a la dirección de la entidad combinada;
 - (iv) que paga una prima sobre el valor razonable de las participaciones en el patrimonio de las otras entidades (anterior a la combinación); o
 - (v) cuyos propietarios tienen mayor participación minoritaria en el voto, si el resto de los propietarios no tiene una participación significativa en el derecho a voto.

Determinación de la fecha de adquisición

975. Una adquirente identificará la fecha de adquisición, que es aquella en la que obtiene control del patrimonio y las operaciones de la adquirida.
976. La fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la adquirida es generalmente aquella en la que la adquirente transfiere legalmente la contraprestación, adquiere los activos y asume los pasivos de la adquirida (también conocida como “fecha de cierre”). Sin embargo, la adquirente puede obtener el control en una fecha anterior o posterior a la fecha de cierre. Por ejemplo, la fecha de adquisición precederá a la fecha de cierre si un acuerdo escrito prevé que la adquirente obtenga el control

de la adquirida en una fecha anterior a la fecha de cierre. Una adquirente considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes.

Medición del costo de la combinación de negocios

977. Para determinar el costo de la combinación de negocios, una adquirente:
- a) Medirá los activos que entregue a sus valores razonables.
 - b) Medirá los pagos mediante efectivo, equivalentes de efectivo u otros activos financieros que realicen una fecha posterior al momento de la compra, a su valor descontado.
 - c) Computará las acciones que emita:
 - (i) a su valor razonable, si este existiese y fuere representativo; o
 - (ii) a su valor estimado en función de la participación que dichas acciones otorguen en el patrimonio de la adquirente o de la adquirida, lo que fuere más representativo, cuando el valor razonable no exista o fuese poco representativo.
978. Además de lo indicado en el párrafo anterior, una adquirente incluirá en el costo de la combinación de negocios los ajustes al precio de adquisición que dependan de la concreción de uno o más hechos futuros cuando, a la fecha de la combinación, por su valor razonable.
979. Tal como se indica en el inciso a) del párrafo 977, el costo de la combinación de negocios puede incluir activos distintos al efectivo que tengan un importe en libros que difiera de sus valores razonables en la fecha de adquisición (por ejemplo, activos no monetarios). Si así fuera, una adquirente medirá nuevamente los activos transferidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición y reconocerá las ganancias o pérdidas resultantes, si las hubiera, en resultados. Sin embargo, algunas veces los activos transferidos permanecen en la entidad combinada tras la combinación de negocios (por ejemplo, porque los activos se transfirieron a la adquirida y no a sus anteriores propietarios), y la adquirente, por lo tanto, retiene el control sobre ellos. En esa situación, una adquirente medirá esos activos por sus importes en libros inmediatamente antes de la fecha de adquisición y no reconocerá ninguna ganancia o pérdida en resultados sobre activos que controla tanto antes como después de la combinación de negocios.
980. Son costos relacionados con la combinación de negocios aquellos en que incurre la adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios. Estos costos incluyen los honorarios de búsqueda; asesoramiento, jurídicos, contables, de valoración y otros honorarios profesionales o de consultoría; costos generales de administración, incluyendo los de mantener un departamento interno de adquisiciones; y costos de registro y emisión de títulos de deuda y de patrimonio. Una adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición como parte del costo de la combinación de negocios, a excepción de los costos de emisión de deuda o títulos de patrimonio, que se reconocerán de acuerdo con los

requerimientos de la presente Resolución Técnica o de otras normas contables, según corresponda.

Reconocimiento, clasificación y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y de cualquier participación no controladora adquirida

981. A efectos de reconocer, clasificar y medir los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y de cualquier participación no controladora adquirida, una entidad aplicará:
- a) Los principios generales, establecidos en los párrafos 982 a 985.
 - b) Los requerimientos de aplicación particular, establecidos en el párrafo 986.

Principio general de reconocimiento

982. A la fecha de la adquisición, la adquirente reconocerá por separado del valor llave, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida.
983. Para dar cumplimiento a lo requerido en el párrafo anterior, la adquirente reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, procedentes de la adquirida, siempre que, a la fecha de adquisición:
- a) cumplan las definiciones establecidas en los párrafos 22 y 23, respectivamente; y
 - b) sean parte de lo que la adquirente y la adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambiaron en la transacción de la combinación de negocios y no el resultado de transacciones separadas.

Principio general de clasificación o designación

984. A la fecha de la adquisición, una adquirente:
- a) clasificará o designará los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos según sea necesario para la aplicación posterior de esta Resolución Técnica u otras normas contables; y
 - b) efectuará esas clasificaciones o designaciones sobre la base de los acuerdos contractuales, de las condiciones económicas, de sus políticas contables o de operación y de otras condiciones pertinentes tal como existan en la fecha de la adquisición.

Principio general de medición

985. Una adquirente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición.

Cuestiones de aplicación en particular

986. A la fecha de la adquisición, una adquirente:
- a) Reconocerá os activos intangibles por separado de la llave de negocio si sus valores razonables pueden ser medidos de forma confiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, incluso si no hubieran sido objeto de reconocimiento previo en los libros de la adquirida (por ejemplo, por tratarse de un nombre comercial, una marca, una patente o una relación con un cliente que la adquirente desarrolló internamente y contabilizó como gasto).
 - b) Reconocerá los activos y pasivos relacionados con el impuesto a las ganancias se reconocerán y medirán de acuerdo con lo establecido en la sección "Contabilización del impuesto a las ganancias" [ver los párrafos 571 a 600].
 - c) Medirá los pasivos por obligaciones con los empleados, distintos de los tratados en la sección "Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo" [ver los párrafos 888 a 966] a su valor nominal;
987. Medirá los saldos procedentes de beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo de acuerdo con lo establecido en la sección "Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo" [ver los párrafos 888 a 966].
988. Medirá cualquier activo no corriente adquirido (o un grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para la venta a la fecha de la adquisición de acuerdo la sección "activos no corrientes mantenidos para la venta" [ver los párrafos 416 a 434] de conformidad con lo dispuesto en esa sección.
989. Medirá los pasivos originados en arrendamientos financieros por el importe en libros que tengan en la contabilidad de la adquirida a la fecha de adquisición.

Medición de la participación no controladora

990. Una adquirente medirá cualquier participación no controladora en la adquirida en función a la proporción que le corresponda en el neto de las medidas asignadas a los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos de la adquirida, a la fecha de adquisición.

Reconocimiento y medición de la llave de negocio o de una ganancia por una compra en términos ventajosos

991. Una adquirente reconocerá una llave de negocios, en la fecha de la adquisición, medida como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:

- a) Suma de:
 - (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con esta sección, que, generalmente [ver los párrafos 978 a 980];
 - (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida medida de acuerdo con el párrafo 990; y
 - (iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas [ver el párrafo 994], el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación anteriormente tenida por el adquirente en el patrimonio de la adquirida.
 - b) el neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con los requerimientos de la presente sección [ver los párrafos 981 a 986].
992. Cuando la aplicación del párrafo anterior dé por resultado que el apartado (a) es inferior al apartado (b), una adquirente:
- a) identificará y medirá nuevamente los activos y pasivos de la adquirida;
 - b) volverá a medir el costo de la combinación; y
 - c) reconocerá inmediatamente en el resultado del período cualquier diferencia que resulte de la nueva evaluación.

Período de medición (ajustes posteriores al reconocimiento inicial)

993. Si la contabilización inicial de una combinación de negocios está incompleta al final del período de la combinación ocurre, una adquirente:
- a) a la fecha de medición: reconocerá los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta;
 - b) en el período de medición:
 - (i) ajustará los importes provisionales referidos en el inciso anterior para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existían a la fecha de la adquisición y que, si los hubiese conocido, habrían afectado la medición de los importes reconocidos en esa fecha; y
 - (ii) reconocerá activos y pasivos adicionales si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían a la fecha de la adquisición y que, si los hubiese conocido, habrían resultado en el reconocimiento de esos activos y pasivos a esa fecha; y
 - (iii) corregirá, como consecuencia de las tareas especificadas en los incisos anteriores, la medición contable asignada inicialmente a la llave de negocio o a la ganancia por una compra en términos muy ventajosos, según corresponda; y

- c) con posterioridad al período de medición, reconocerá, si correspondiera, ajustes a la contabilización inicial de una combinación de negocios únicamente para corregir errores u omisiones de períodos anteriores de acuerdo con el párrafo 87.

Combinación de negocios realizada por etapas

- 994. Cuando obtenga el control de una adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio neto antes de la fecha de la adquisición, una adquirente:
 - a) medirá nuevamente su participación anterior por su valor razonable en la fecha de adquisición; y
 - b) reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del período.

Medición posterior de la llave de negocio

Tratamiento general

- 995. Después del reconocimiento inicial, una adquirente medirá la llave de negocio:
 - a) a su costo original menos amortizaciones y desvalorizaciones acumuladas, si le asignó una vida útil definida; o
 - b) a su costo original menos desvalorizaciones acumuladas, en el caso contrario.
- 996. Una adquirente revisará tanto la medición inicial como la amortización acumulada de la llave de negocio si, con posterioridad a la fecha de adquisición, ajusta:
 - a) la contraprestación de la combinación; o
 - b) las mediciones iniciales de los activos adquiridos y los pasivos asumidos, de acuerdo con los requerimientos de la presente sección [ver los párrafos 981 a 986].
- 997. Si la llave de negocio de negocio tiene vida útil indefinida, una entidad adquirente:
 - a) evaluará anualmente si los hechos y circunstancias justifican mantener esa asignación de vida útil;
 - b) revelará las causas que justifican la asignación de una vida útil indefinida; y
 - c) comparará anualmente su medición contable con el respectivo valor recuperable.
- 998. Si de la consideración de los hechos y circunstancias referidos en el párrafo anterior, una adquirente llega a la conclusión de que debe asignarle a la llave de negocio una vida útil definida, aplicará las disposiciones sobre un cambio en la estimación contable debido a la obtención de nuevos elementos de juicio, de acuerdo con el párrafo 91 de esta Resolución Técnica.

Amortizaciones

999. Una adquirente calculará la amortización de la llave de negocio:
- a) Sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil, la que debería representar la mejor estimación del período durante el cual se espera recibir beneficios económicos provenientes de la llave.
 - b) Con el método de la línea recta, excepto que existan evidencias de la existencia de otro método que es más adecuado a las circunstancias.
1000. Para la estimación de la vida útil, una adquirente considerará, entre otros factores:
- a) la naturaleza y vida previsible del negocio adquirido;
 - b) la estabilidad y vida previsible del correspondiente ramo de la industria;
 - c) la información pública sobre las características de la llave en negocios o industrias similares y sobre los ciclos de vida de negocios similares;
 - d) los efectos que sobre el negocio adquirido tengan la obsolescencia de productos, los cambios en la demanda y otros factores económicos;
 - e) las expectativas que puedan existir acerca del manejo eficiente del negocio por parte de un grupo gerencial distinto al actual;
 - f) la factibilidad de mantener el nivel de desembolsos necesario para la obtención de los futuros beneficios económicos por parte del negocio adquirido;
 - g) las acciones esperadas por parte de competidores actuales o potenciales; y
 - h) el período de control sobre el negocio adquirido y las disposiciones legales o contractuales que afecten su vida útil.

Revelación en notas

1001. En los períodos en que se produzcan combinaciones de negocios, una adquirente informará:
- a) los nombres y descripciones de las entidades combinadas;
 - b) la fecha efectiva de la combinación a los fines contables;
 - c) las operaciones que, con motivo de la combinación, decidió discontinuar;
 - d) en su caso, el porcentaje de acciones con voto adquirido; y
 - e) el costo de la adquisición y sus posibles ajustes.
1002. Una adquirente suministrará la información referida en el párrafo anterior respecto de las combinaciones de negocios efectuadas después de la fecha de los estados contables, pero antes de su emisión. Si esto le resultara imposible, una entidad revelará tal imposibilidad en notas a los estados contables.

Aplicación inicial

1003. En el primer ejercicio en que utilice esta Resolución Técnica para preparar sus estados contables, una entidad:
- a) Aplicará los requerimientos establecidos en los párrafos 968 a 994 de forma prospectiva para contabilizar las combinaciones de negocios que ocurran a partir de la fecha de aplicación inicial.
 - b) Dará de baja cualquier llave positiva que existiera a la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los requerimientos establecidos en el Apéndice A.
 - c) No revisará el tratamiento de las combinaciones de negocios, previamente reconocidas, excepto por lo indicado en el inciso anterior.
1004. Además de lo establecido por esta Resolución Técnica, una entidad revelará en notas:
- a) Las principales partidas que fueron afectadas por cambios en criterios de conversión de estados contables.
 - b) Que los criterios aplicados a las cifras comparativas difieren de los utilizados para la conversión de las cifras del período actual y que tal hecho deberá ser considerado al analizar esos estados contables.
 - c) Los rubros del estado de situación patrimonial y las partidas del estado de resultados afectados por la diferencia de criterios referida en el inciso anterior.

INSTRUMENTOS DERIVADOS Y OPERACIONES DE COBERTURA

Objetivo

1005. El objetivo de la presente sección es prescribir las normas específicas de reconocimiento, medición y presentación correspondiente a instrumentos derivados y operaciones de cobertura.

Alcance

1006. Una entidad no aplicará las disposiciones de esta sección a los instrumentos siguientes:
- a) Instrumentos de capital emitidos por la entidad emisora de los estados contables (opciones, certificados de opción para suscribir títulos y otros instrumentos financieros que corresponda clasificar dentro de su patrimonio neto).
 - b) Contratos que exigen pagos en función de variables climáticas, geológicas u otras magnitudes físicas (con excepción de los derivados incorporados a tales contratos).

- c) Contratos de garantía financiera que obligan efectuar determinados pagos si el deudor no los realiza al vencimiento.
- d) Derechos y obligaciones derivados de contratos de seguros que cubran riesgos distintos de cambios en variables financieras (excepto los derivados incorporados a tales contratos).
- e) Contratos de compras o ventas de bienes de cambio que:
 - (i) se refieran a cantidades con expectativa de ser utilizadas o vendidas en el giro normal del negocio durante un período razonable de tiempo;
 - (ii) fueron señalados desde el principio para tal propósito; y
 - (iii) se espera cancelar con la entrega de los bienes de cambio correspondientes.
- f) Contratos que establecen contrapartidas de carácter contingente en una combinación de negocios, para la entidad adquirente.

Definiciones

1007. A los fines del tratamiento de los temas abordados en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones.

Compromisos en firme no reconocidos contablemente: es un acuerdo irrevocable para intercambiar una cantidad especificada de recurso a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.

Derivado incorporado: instrumento derivado que se encuentra incluido en un instrumento financiero combinado, que incluye un contrato principal y al derivado, cuyo efecto es que todos o algunos de los flujos de efectivo del instrumento combinado varían en forma similar a los de un derivado considerado independientemente.

Eficacia de la cobertura: Es el grado en que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensen con los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

Ineficacia de cobertura: Es la medida en que los cambios en el valor o flujos de efectivo del instrumento de cobertura son mayores o menores que los de la partida cubierta.

Instrumento de cobertura: es un derivado o, en coberturas de riesgo de moneda extranjera, otro activo o pasivo financiero, que ha sido señalado con este propósito, y del que se espera que los cambios en su valor corriente o en los flujos de efectivo generados cubran las diferencias en el valor o en los flujos, respectivamente, que procedan de la partida cubierta.

Instrumento derivado: Es un instrumento financiero cuyo valor cambia frente a los cambios en una variable subyacente (tal como tasas de interés, precios de productos, tasa de cambio de divisas, etc.), que se liquidará en una fecha

futura, que requiere, al principio, una inversión neta pequeña o nula y que por las prácticas comerciales o por sus términos permitan la compensación para realizar pagos por un importe neto.

Los instrumentos financieros pueden agruparse en:

- a) contratos a término;
- b) contratos de futuro;
- c) contratos de opciones; y
- d) contratos de canje o permuta.

Partida cubierta: Es un activo, pasivo, compromiso en firme o una transacción esperada en el futuro que expone al ente a un riesgo de cambio en el valor o en los flujos de efectivo futuros y que para los propósitos de la cobertura contable ha sido señalado explícitamente como objeto de cobertura. Las partidas cubiertas pueden ser activos y pasivos reconocidos, transacciones esperadas en el futuro y compromisos firmes no reconocidos contablemente (aun si se tratara de una exposición a los cambios en el valor corriente).

Riesgo crediticio: Es el riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir su obligación.

Riesgo a los cambios en el valor corriente: Es la exposición a los cambios en el total (o una porción identificada) del valor corriente de activos o pasivos reconocidos en los estados contables, atribuible a un riesgo en particular y que pueda afectar el resultado.

Riesgo de flujos de efectivo: Es la exposición a la variabilidad de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular y que afectan a los resultados.

Riesgo en una inversión neta en una entidad del extranjero: Es la exposición al cambio en los flujos de efectivo correspondiente a la porción que corresponde a la empresa en el patrimonio neto de una entidad del exterior (no integrada).

Transacción esperada en el futuro: Es una transacción prevista cuya ocurrencia es probable (ejemplo: una compra o venta conocida por adelantado).

Variable subyacente: Es una tasa de interés, el precio de una materia prima cotizada, la tasa de cambio de una moneda extranjera, un índice de precios o de tasas de interés, una calificación o índice de carácter crediticio o cualquier otra variable que, en el caso de no ser financiera, no sea específica para una de las partes del contrato.

Reconocimiento

1008. Una entidad reconocerá un instrumento financiero derivado solo cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales de dicho instrumento.

1009. Una entidad reconocerá un derivado incorporado como un contrato separado del principal si:

- a) las características económicas y riesgos inherentes al derivado no están relacionados estrechamente con las correspondientes al contrato principal;
- b) un instrumento independiente, con las mismas condiciones del derivado, podría cumplir con la definición de instrumento derivado; y
- c) el instrumento combinado no se valúa por su valor corriente, ni se llevan a resultados las fluctuaciones correspondientes.

Baja

1010. Una entidad dará de baja un instrumento cuando:

- a) los derechos se hayan realizado, cedidos a un tercero o expirados; o
- b) la obligación se haya extinguido.

Medición inicial

1011. Una entidad medirá inicialmente un instrumento derivado:

- a) Por su valor razonable cuando dicho valor resulte directamente observable o pueda estimarse mediante técnicas de valuación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado "Medición de valores corrientes" [ver los párrafos 117 a 122].
- b) Por la suma de dinero u otra contraprestación entregada o recibida, si no fuera posible aplicar lo dispuesto en el inciso precedente.

Medición posterior

1012. Una entidad medirá un instrumento financiero:

- a) Por su valor razonable cuando dicho valor resulte directamente observable o pueda estimarse mediante técnicas de valuación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado "Medición de valores corrientes" [ver los párrafos 117 a 122].
- b) Por su medición anterior, si no fuera posible aplicar lo dispuesto en el inciso precedente.

Contabilidad de coberturas

1013. Una entidad designará una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una partida cubierta en la medida en que:

- a) exista documentación formal que:

- (i) especifique la relación de cobertura y el objetivo y estrategia de la administración en el manejo de riesgos del tipo de los cubiertos para concretar la cobertura;
 - (ii) identifique el instrumento de cobertura, la partida a cubrir y la naturaleza de los riesgos que se pretende cubrir;
 - (iii) establezca el modo en que se evaluará el cumplimiento de los requerimientos de eficacia del instrumento de cobertura para cubrir los riesgos que se pretende cubrir, incluyendo el análisis de las fuentes de ineficacia de la cobertura y la determinación de la razón de cobertura.
- b) el riesgo cubierto es uno de los especificados en el inciso a) del párrafo 1014;
 - c) el instrumento de cobertura cumple con lo especificado en el inciso b) del párrafo 1014;
 - d) la entidad espera que el instrumento de cobertura sea altamente efectivo para compensar el riesgo cubierto designado.

1014. Una entidad solo aplicará la contabilidad de coberturas:

- a) para los siguientes riesgos:
 - (i) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado;
 - (ii) riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
 - (iii) riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; y
 - (iv) riesgo de tipo de cambio de la moneda extranjera en una inversión en una entidad del exterior; y
- b) para instrumentos de cobertura que cumplan todas las siguientes condiciones:
 - (i) es una permuta de tasa de interés, permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el inciso anterior;
 - (ii) involucra una parte externa de la entidad emisora de estados contables;
 - (iii) su importe nominal es igual al importe designado del principal o al importe nominal de la partida cuberita;
 - (iv) tiene una fecha de vencimiento especificada que no es posterior a:

1. el vencimiento del instrumento cubierto;
 2. la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o
 3. la ocurrencia de la transacción en moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre; y
- (v) no tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.
1015. Una entidad esperará que una cobertura sea altamente efectiva si, al inicio de la cobertura y en todos los períodos siguientes:
- a) existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura;
 - b) el efecto del riesgo crediticio no predomina sobre los cambios de valor que proceden de esa relación económica; y
 - c) la razón de cobertura es la misma que la procedente de la cantidad de la partida cubierta y la cantidad del instrumento de cobertura que es realmente utilizado para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta. Sin embargo, dicha designación no reflejará un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento de cobertura que crearía una ineficacia de la cobertura (independientemente de si está reconocida o no) que podría dar lugar a un resultado contable que sería incongruente con el propósito de la contabilidad de coberturas.
1016. Una entidad evaluará la eficacia de la cobertura
- a) cada vez que se produzcan cambios significativos en las circunstancias que afectan los requerimientos de la eficacia de la cobertura; o
 - b) a la fecha de cierre de los estados contables, cuando no se cumplen las condiciones del inciso anterior.
1017. A los fines de medir la ineficacia de la cobertura, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

Diferencias de medición

1018. Una entidad contabilizará las diferencias entre la medición de un instrumento financiero derivado a la fecha de los estados contables y su medición anterior del siguiente modo:
- a) Si no le asignó el carácter de instrumento de cobertura: como gastos financieros, o ingresos financieros.
 - b) Si le asignó el carácter de instrumento de cobertura pero no se cumplieron los requisitos de una cobertura eficaz: como gastos financieros o ingresos financieros.
 - c) Si le asignó el carácter de instrumento de cobertura, se cumplieron los requisitos de una cobertura eficaz y el objetivo de la cobertura es proteger

- a la entidad frente a cambios en el valor corriente: como resultado del ejercicio.
- d) Si le asignó el carácter de instrumento de cobertura, se cumplieron los requisitos de una cobertura eficaz y el objetivo de la cobertura es proteger a la entidad de riesgos por flujos de efectivo:
 - (i) Los cambios en la medición que se correspondan con una cobertura eficaz: como resultados diferidos.
 - (ii) Los cambios en la medición que se correspondan con una cobertura ineficaz o que hayan sido excluidos de la evaluación de la eficacia, según lo dispuesto en el párrafo 1016: como resultado del ejercicio.
 - e) Si le asignó el carácter de instrumento de cobertura, se cumplieron los requisitos de una cobertura eficaz y el objetivo de la cobertura es proteger a la entidad de en una inversión del exterior (no integrada):
 - (i) Los cambios en la medición que se correspondan con una cobertura eficaz: como resultados diferidos, del mismo modo que las diferencias de conversión reguladas por la sección “Conversión de estados contables” [ver los párrafos 755 a 767].
 - (ii) Los cambios en la medición que se correspondan con una cobertura ineficaz o que hayan sido excluidos de la evaluación de la eficacia, según lo dispuesto en el párrafo 1016 como resultado del ejercicio.
1019. Una entidad reclasificará en resultados del ejercicio los resultados diferidos, referidos en el inciso d)(i) del párrafo anterior, cuando la partida cubierta afecte a tales resultados (por ejemplo, porque se concreta la venta proyectada).
1020. Cuando la transacción prevista diera lugar al reconocimiento de un activo o pasivo, una entidad incluirá en la medición inicial de tales partidas las ganancias o pérdidas asociadas

Cese de la contabilidad de cobertura

1021. Una entidad dejará de contabilizar una cobertura cuando:
- a) el instrumento de cobertura venció o fue vendido, cancelado o ejercitado (la sustitución o renovación de un instrumento de cobertura por otro de la misma naturaleza no se considera vencimiento o terminación del mismo, siempre que estas operaciones se deriven de la estrategia de cobertura, debidamente documentada, que tenga la empresa);
 - b) la operación de cobertura deja de cumplir los criterios para su calificación como tal, según lo establecido en los párrafos 1014 a 1017; o
 - c) la transacción proyectada no tenga alta probabilidad de ocurrencia, en el caso de coberturas de riesgo de flujos de efectivo.
1022. Una entidad tratará un cese en la contabilización de coberturas del siguiente modo:

- a) Si el objetivo de la cobertura era proteger a la entidad frente a cambios en el valor corriente: como resultados del ejercicio.
- b) Si el objetivo de la cobertura es proteger a la entidad de riesgos por flujos de efectivo:
 - (i) dejará como resultado diferido, hasta que ocurra la transacción prevista o comprometida;
 - (ii) como resultado del ejercicio, luego de que ocurra la transacción prevista o comprometida.

Revelación en notas

1023. Una entidad revelará en notas:

- a) Para cada grupo homogéneo de activos o pasivos representativos de derechos u obligaciones contractuales de recibir o entregar dinero u otro activo financiero o de intercambiar instrumentos financieros con terceros:
 - (i) su valor razonable, cuando su medición contable responda a otros criterios; y
 - (ii) los motivos para no aplicar el criterio referido en el inciso anterior.
- b) los métodos y principales presunciones empleadas para determinar los importes o rangos mencionados en el inciso a);
- c) las causas de las reclasificaciones de activos financieros que hayan implicado el abandono de los criterios de medición basados en valores corrientes;
- d) las concentraciones del riesgo crediticio;
- e) el máximo riesgo crediticio involucrado (sin considerar el efecto de las garantías recibidas), cuando su importe difiriera del presentado para el rubro en el estado de situación patrimonial (por ejemplo, en los casos de créditos susceptibles de compensación con deudas que se exponen en el pasivo).
- f) La descripción de los objetivos y políticas en materia de gestión de riesgos, incluyendo:
 - (i) políticas de cobertura para cada uno de las operaciones previstas significativas;
 - (ii) para cada uno de los tipos de riesgos (valor corriente, flujos de efectivo e inversión neta en una entidad extranjera –no integrada–):
 1. descripción de la operación de cobertura;
 2. descripción de los instrumentos financieros señalados como de cobertura, y sus valores corrientes;
 3. la naturaleza y cuantificación de los riesgos que han sido cubiertos;

4. para la cobertura de transacciones esperadas en el futuro:
 - a. los períodos en que se espera que las transacciones ocurran;
 - b. los períodos en que se espera que las transacciones afecten a los resultados;
 - c. una descripción de las transacciones esperadas en el futuro para las que se ha usado la contabilidad de coberturas y se espera que no se presentarán en el futuro;
5. respecto de los importes tratados como resultados diferidos:
 - a. los del ejercicio;
 - b. los clasificados como resultados del ejercicio;
 - c. los desafectados como tal y computados la medición inicial del activo o pasivo, en el caso de transacciones esperadas en el futuro.

Aplicación inicial

1024. En el primer ejercicio en utilice esta Resolución Técnica para preparar sus estados contables, una entidad aplicará:
- a) aplicará los requerimientos de esta sección de forma prospectiva, a las nuevas relaciones de coberturas que designe; y
 - b) continuará aplicando las disposiciones de las normas contables anteriores para las relaciones de cobertura:
 - (i) existentes a la fecha de la aplicación inicial; y
 - (ii) que continuará existiendo luego la fecha referida en el punto anterior..

TERCERA PARTE DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

NORMAS ESPECÍFICAS

INTRODUCCIÓN A LA TERCERA PARTE DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°54

1025. Los temas en los que se concentra la tercera parte de la presente Resolución Técnica afectan a sector o industrias específicos.
1026. Una entidad que aplique la tercera parte de esta Resolución Técnica, deberá aplicar también, para todo lo que resulte pertinente, los requerimientos establecidos en su Introducción, en su primera parte (Capítulos 1 a 6), y en su segunda parte (Capítulos 7 a 10).

CAPÍTULO 11

ACTIVIDAD AGROPECUARIA

Objetivo

1027. El objetivo de la presente sección es prescribir las normas específicas de reconocimiento, medición y presentación aplicables a:
- a) los activos biológicos generados y/o utilizados en la actividad agropecuaria y a aquellos destinados a la venta; y
 - b) los productos agropecuarios obtenidos en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena y a los resultados atribuidos a la producción agropecuaria, cuyos componentes principales son los resultados generados por la transformación biológica.

Alcance

1028. Una entidad aplicará esta sección, en lo que resulte pertinente, cuando desarrolle actividad agropecuaria, incluyendo la producción de bienes con crecimiento vegetativo, aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra, como por ejemplo los cultivos hidropónicos.
1029. Una entidad que desarrolle alguna de las actividades referidas en el párrafo anterior no aplicará esta sección para contabilizar rubros vinculados con la actividad agropecuaria que no tienen, no tuvieron o interrumpieron su desarrollo biológico. Ejemplos de tales rubros son:
- a) La tierra agropecuaria.
 - b) Los productos agropecuarios luego de la cosecha, recolección o faena que no están controlados por sus productores.
 - c) Los productos agropecuarios que serán sometidos a procesamiento o transformación posterior en bienes que no son activos biológicos (por ejemplo: las uvas que serán procesadas para la obtención de vinos y mostos, etc.).
1030. Una entidad aplicará a los rubros referidos en el párrafo anterior las restantes secciones de la presente Resolución Técnica o de otras normas contables.

Definiciones

1031. A los fines del tratamiento de los temas abordados en esta sección, una entidad deberá considerar las siguientes definiciones.

Actividad agropecuaria: Producción de bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales; incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico. La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen actividad agropecuaria.

Activos biológicos en desarrollo: Son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como “en producción, consumibles o terminados”, (por ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener de los mismos bienes secundarios comercializables).

Animales reproductores: Son aquellos animales machos o hembras destinados exclusivamente a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad y hasta que cambien de destino.

Desarrollo biológico: Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Etapa inicial de desarrollo biológico: Es la etapa que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas.

Etapa posterior de desarrollo biológico: Abarca desde el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario.

Gastos estimados en el punto de venta: Son los gastos directos relacionados con la venta en que incurre el vendedor desde el momento en que los bienes están en condiciones de ser vendidos hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de tales bienes a su comprador. Incluye, entre otros, comisiones, impuestos sobre la venta y seguros. Los fletes para llevar los productos al mercado en que se comercializan no se incluyen porque ya son considerados en la medición del valor razonable.

Ingreso por producción: comprende los resultados por cambios en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, desde la última medición anterior; incluyendo la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica, a partir de la etapa posterior de desarrollo biológico hasta la medición al cierre del período si es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena (ejemplo: activos biológicos de ciclos plurianuales).

Obtención de productos agropecuarios: Es la separación de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc. Estas actividades incluyen los procesos de adecuación de los productos agropecuarios, necesarios para su posterior conservación o venta en condiciones técnicamente aceptables.

Productos agropecuarios: Es el producido de la acción descrita en el punto “Obtención de productos agropecuarios” (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).

Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que generan cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

Reconocimiento

1032. Una entidad reconocerá un elemento como activo biológico o producto agropecuario, según corresponda, cuando:
- a) cumpla con la definición general del párrafo 22 y las definiciones específicas contenidas en el párrafo 1031 o en el glosario, según corresponda;
 - b) su medición satisfaga el requisito de confiabilidad (credibilidad); y
 - c) su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte probable.

Medición de activos biológicos

Medición inicial

1033. Una entidad medirá sus activos biológicos mediante alguno de los siguientes criterios:
- a) Activos biológicos adquiridos: sobre la base de su costo de adquisición, determinado según lo establecido en el apartado “Medición de costos de adquisición” [ver los párrafos 103 a 104].
 - b) Activos biológicos en producción: en función de su costo de producción determinado según lo establecido en el apartado “Medición del costo de producción o del costo de construcción” [ver los párrafos 104 a 110].
 - c) Activos biológicos producidos: en función de su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
 - d) Activos biológicos recibidos mediante aportes o donaciones: de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204.

- e) Activos biológicos recibidos mediante trueques o canjes: de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del párrafo 204.

Medición posterior

Activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad

1034. En la fecha de los estados contables, una entidad medirá sus activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad de acuerdo con los siguientes criterios, según corresponda:
- a) Activos biológicos que se encuentran en la etapa de desarrollo inicial de desarrollo biológico: en función de su costo de producción determinado según lo establecido en el apartado “Medición del costo de producción o del costo de construcción” [ver los párrafos 104 a 110].
 - b) Activos biológicos que se encuentren en la etapa posterior de desarrollo biológico:
 - (i) Si la entidad es pequeña, podrá utilizar el costo de adquisición o costo de producción, según corresponda.
 - (ii) Si la entidad es mediana, podrá utilizar el costo de adquisición o costo de producción, según corresponda, en la medida en que estimar el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación establecida en el párrafo 83. Por lo general, una entidad llegará a esta conclusión si los usuarios específicos de sus estados contables, a la fecha de la evaluación, son exclusivamente:
1. los órganos de control societario; o 2.
los organismos de recaudación fiscal.
 - (iii) En los demás casos, a su valor razonable, determinado de acuerdo con las disposiciones de la sección “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122], menos los gastos estimados en el punto de venta.

Activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de la actividad

1035. En la fecha de los estados contables, una entidad medirá los activos biológicos que utilice como factores de producción en el curso normal de la actividad (por ejemplo, plantas productoras; animales reproductores o vacas lecheras) según lo establecido en la sección “Bienes de uso y depreciaciones” [ver los párrafos 313 a 358].

Medición de los productos agropecuarios

Medición inicial

1036. Una entidad medirá inicialmente sus productos agropecuarios en el momento de su cosecha o recolección a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

Medición posterior

1037. Una entidad medirá los productos agropecuarios:
- a) a su valor razonable menos los gastos estimados de venta, si se trata de activos destinados a la venta; o
 - b) de acuerdo con lo establecido en la sección “Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)” [ver los párrafos 287 a 312], si se trata de activos que utilice como insumo de su producción agropecuaria o industrial.

Presentación en los estados contables

Estado de situación patrimonial

1038. En el estado de situación patrimonial, una entidad:
- a) Incluirá en un rubro específico de “activos biológicos”.
 - b) Podrá, por aplicación de los requerimientos establecidos en el apartado “Síntesis y flexibilidad” [ver los párrafos 55 y 56], presentar los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso norma de las operaciones :
 - (i) en un rubro específico; o
 - (ii) dentro de bienes de uso (discriminándolos como una clase separada).

Estado de resultados

1039. Una entidad que mida sus activos biológicos a valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta presentará el resultado de la producción agropecuaria, procedente de considerar el ingreso por la producción y sus costos asociados, en el cuerpo del estado de resultados del siguiente modo:
- a) Cuando la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades: en primer lugar.
 - b) En los restantes casos: a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios y antes los resultados por medición de bienes de cambio al valor neto de realización (según el inciso c, del párrafo 629).

1040. Una entidad presentará los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio) de conformidad con la sección “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)” [ver los párrafos 522 a 526].
1041. Una entidad presentará los resultados generados por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta, con posterioridad al momento de su cosecha, recolección o faena, en una partida separada del estado de resultados a continuación de la utilidad bruta, de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 629.

Revelación en notas

1042. Una entidad revelará en notas:
- a) las políticas contables empleadas y los criterios de medición aplicados para cada clase de pasivo (deuda) en especie; y
 - b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en valores corrientes.
1043. Una entidad informará el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición del valor razonable de sus activos biológicos y de sus productos agropecuarios.
1044. Una entidad revelará cualquier base de medición utilizada distinta del valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta admitidas por esta sección, junto con una descripción de las limitaciones que la llevaron a utilizar ese otro criterio.
1045. Una entidad revelará la composición de los ingresos por producción.
1046. Una entidad revelará, mediante una nota o anexo, los costos de producción, clasificados por su naturaleza y por su función.

Otras normas aplicables

1047. Para el tratamiento contable de rubros cubiertos en esta sección, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta Resolución Técnica u otras normas contables. Por ejemplo:
- a) “Medición de costos” [ver los párrafos 102 a 110],
 - b) “Medición inicial de bienes o servicios” [ver los párrafos 203 a 204];
 - c) “Medición de valores corrientes” [ver los párrafos 117 a 122].
 - d) “Mediciones en moneda extranjera” [ver los párrafos 126 a 128].

Proyecto N° 47 de Resolución Técnica – Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Segunda Parte y Tercera Parte.

- e) “Expresión de los estados contables en moneda homogénea en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)” [ver los párrafos 176 a 200].

Aplicación inicial

- 1048. En el primer ejercicio en utilice esta Resolución Técnica para preparar sus estados contables, una entidad aplicará los requerimientos de esta sección según lo dispuesto en el Apéndice A.

GLOSARIO ¹

Término	Definición
Activación	A los fines de esta Resolución Técnica, representa el reconocimiento o incorporación adicional de costos en algún componente del activo
Activo	<p>Es un recurso económico (material o inmaterial) controlado por la entidad, como consecuencia de hechos ya ocurridos, que es capaz de generar beneficios económicos. Un activo puede tener valor de cambio o valor de uso.</p> <p>Un activo tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) canjearlo por efectivo o por otro activo; b) utilizarlo para cancelar una obligación o c) distribuirlo a los propietarios de la entidad. <p>Un activo tiene valor de uso cuando la entidad puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.</p> <p>En cualquier caso, se considera que un recurso tiene valor para una entidad cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros recursos) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para la entidad en cuestión.</p> <p>La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) su conversión directa en efectivo; b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;

¹ Las definiciones resaltadas en amarillo son incorporaciones propuestas por este proyecto de resolución Técnica. Se identifican en amarillo los cambios respecto a la Primera Parte

Término	Definición
	<p>c) su canje por otro activo;</p> <p>d) su utilización para la cancelación de una obligación;</p> <p>e) su distribución a los propietarios.</p> <p>Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.</p> <p>El carácter de activo no depende de ninguno de los siguientes factores:</p> <p>a) su tangibilidad;</p> <p>b) la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra);</p> <p>c) la posibilidad de venderlo por separado;</p> <p>d) de la erogación previa de un costo;</p> <p>e) del derecho de propiedad.</p>
Activos aptos para la activación de costos financieros	<p>Son activos que requieren de un prolongado proceso de producción, construcción, montaje o terminación antes de estar en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que correspondiere según su destino.</p> <p>Estos activos comprenden, entre otros, bienes de cambio, bienes de uso, propiedades de inversión o activos intangibles.</p>
Activos biológicos	<p>Son las plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria (por ejemplo, un árbol limonero). Excluye a las plantas productoras.</p>
Activo financiero	<p>Activo representado por:</p> <p>a) efectivo;</p> <p>b) derecho a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o</p> <p>c) instrumento de patrimonio de otra entidad.</p>
Activos generales	<p>Son los activos 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</p>

Término	Definición
	edificios de la administración general o del área de tecnología de la información).
Actividad generadora de efectivo	Es la actividad o línea de negocio identificable, cuyo desarrollo por parte de la entidad genera entradas de efectivo independientes de otras actividades o líneas de negocio (por ejemplo, actividad industrial, agropecuaria, comercial, servicios, frutihortícola, etc.).
Aportes	Es la suma de: a) el capital suscrito (aportado o comprometido a aportar); y b) los aportes no capitalizados.
Componentes financieros implícitos	Representan, en operaciones de compra (o venta) de bienes o servicios, la diferencia entre los precios de compra (o venta) al contado de bienes o servicios y los correspondientes a operaciones a plazo que no se encuentran explicitadas en la documentación que respalda la operación.
Confiabilidad (credibilidad)	La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que estos la acepten para tomar sus decisiones. Una información confiable reúne los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad.
Contrato	Acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas de negocios de la entidad.
Costo	El costo de un activo es el sacrificio económico necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino.
Costo amortizado	Es la suma algebraica de: a) el importe de la medición inicial de un crédito, inversión o deuda más b) los componentes financieros devengados menos c) las cobranzas de créditos e inversiones o el pago de deudas.

Término	Definición
	<p>A los fines de calcular los componentes financieros devengados, se utilizará la tasa efectiva que iguale la medición inicial de los activos o pasivos con los flujos de efectivo por cobrar o por pagar, respectivamente (método de la tasa efectiva).</p> <p>Cuando una entidad opte por la política contable establecida en esta u otras normas contables de medir ciertos activos o pasivos procedentes de transacciones con partes relacionadas según las condiciones pactadas, la tasa efectiva a la que se refiere el párrafo inmediato precedente será consistente con la referida política contable.</p>
Costo atribuido	<p>Importe que representa un sustituto del costo a una fecha determinada. Por ejemplo, el valor corriente utilizado para medir inicialmente un activo recibido por donación o aporte que luego deberá medirse en función del costo.</p>
Costo corriente	<p>Importe asignado al costo de lo vendido cuando se calcula con base en algún valor corriente.</p>
Costo corriente en el momento de la venta	<p>Costo de reposición, costo de reproducción y/o reconstrucción de los bienes de cambio vendidos, en el momento de la venta.</p>
Costo de adquisición	<p>Es la suma de los costos necesarios para adquirir un activo o servicio.</p>
Costo de construcción	<p>Es la suma de los costos necesarios para construir un activo.</p>
Costo de desarrollo	<p>Es la suma de los costos necesarios para desarrollar un activo intangible mediante la aplicación de conocimientos científicos o de los resultados de una investigación a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.</p>
Costo de implantación	<p>Es la suma de los costos necesarios para implantar una planta productora. Contempla todas las erogaciones necesarias desde la preparación del suelo hasta que la planta está en condiciones de producir frutos en cantidad y calidad suficiente para una explotación comercial, en cuyo momento debe cesar la</p>

Término	Definición
	activación. Incluye entre otros los siguientes conceptos: preparación de los suelos, plantines, mano de obra, riego, productos químicos, etc.
Costo de producción	Es la suma de los costos necesarios para producir un activo o prestar un servicio.
Costo de reposición	Es el importe que surge de acumular todos los componentes del costo de adquisición expresando cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de la medición .
Costo de reproducción y/o reconstrucción	Es el importe que surge de acumular todos los componentes del costo de producción o costo de construcción expresando cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de la medición
Costos financieros	Se considerarán como tales a los intereses (explícitos o implícitos que se hayan segregado), actualizaciones monetarias, diferencias de cambio, premios por seguros de cambio o similares derivados de la utilización de capital ajeno, netos, en su caso, del correspondiente resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda.
Costo original	Importe asignado a un elemento en oportunidad de su reconocimiento inicial, más los desembolsos subsiguientes que sean activados hasta alguna fecha determinada según esta Resolución Técnica u otras normas contables .
Deudas computables	Deudas cuyos costos financieros pueden contabilizarse como parte del costo de un activo apto para activación de costos financieros . Comprenden obligaciones tales como las contraídas con los proveedores de préstamos, tenedores de obligaciones negociables o bonos similares, y las originadas en compras de bienes y/o servicios cuando los plazos de financiación convenidos excedan a los habituales de mercado.
Diferencias de inventario	Es la técnica consistente en medir el costo de los bienes vendidos o servicios prestados mediante la siguiente fórmula: a) Medición de la existencia inicial de bienes de cambio. b) (más) Compras de bienes de cambio.

Término	Definición
	<p>c) (más) Gastos de producción o construcción.</p> <p>d) (más / menos) Otras variaciones e incorporaciones netas.</p> <p>e) (menos) Medición de la existencia final.</p>
Dirección	<p>Persona o grupo de personas con atribuciones y responsabilidad legal para la emisión de estados contables. En general, coincidirá con el órgano de administración de una entidad.</p>
Empresa en marcha	<p>Es aquella que está en funcionamiento y se espera continuará con sus actividades dentro del futuro previsible.</p>
Entidad emisora de estados contables	<p>Cualquier entidad que está obligada, o elige, presentar estados contables.</p>
Estados contables	<p>Presentación estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término “estados contables” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados contables establecido por los requerimientos del marco de información contable aplicable, pero también puede referirse a un solo estado contable.</p>
Estados contables consolidados	<p>Son los estados contables donde se presentan los activos, pasivos, componentes del patrimonio neto, ingresos, gastos, ganancias, pérdidas y flujos de efectivo de la controladora y sus controladas (identificadas como un grupo) como si fueran los de una sola entidad económica.</p>
Estados contables individuales	<p>Son los estados contables que elabora una entidad individual que no controla a ninguna otra</p>

Término	Definición
Estados contables separados	<p>Son los estados contables elaborados por una entidad individual que es una entidad controladora. En tales estados contables, la entidad mide sus participaciones en entidades controladas, negocios conjuntos en los que ejerce control conjunto o asociadas utilizando el método del valor patrimonial proporcional.</p>
Evolución financiera	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) el efectivo; b) los equivalentes de efectivo, considerándose como tales a las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo y están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor. <p style="text-align: center;">Las variaciones del efectivo y sus equivalentes constituyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) entradas de efectivo y sus equivalentes; y b) salidas de efectivo y sus equivalentes.
Evolución patrimonial	<p>A lo largo de un período, la cuantía del patrimonio neto de una entidad varía como consecuencia de las transacciones con los propietarios en su carácter de tales (o sus equivalentes, en las entidades sin fines de lucro) y el resultado de un período, que es la variación patrimonial no atribuible a dichas transacciones.</p> <p>El resultado del período se compone de los siguientes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ingresos, gastos, ganancias y pérdidas; b) impuestos que gravan las ganancias finales. <p>El resultado del período se denomina ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio neto y pérdida o déficit en el caso contrario.</p> <p>Algunas operaciones no alteran la cuantía del patrimonio neto, por tratarse de variaciones patrimoniales cualitativas (por ejemplo, constitución/desafectación de reservas o capitalización de resultados acumulados).</p>

Término	Definición
Fecha de la medición	Es la fecha correspondiente al momento en el cual se mide un elemento sobre el cual se informa en los estados contables .
Fecha de los estados contables	Es la fecha correspondiente al final del período sobre el cual informan los estados contables . Dicha fecha coincidirá con la fecha de cierre de ejercicio o con la fecha final del período intermedio al cual se refieren dichos estados.
Ganancia	Es el aumento del patrimonio neto debido a operaciones secundarias u otras transacciones o circunstancias, no proveniente de ingresos o transacciones con los propietarios en su carácter de tales.
Gasto	Gasto es la disminución del patrimonio neto no derivada de transacciones con los propietarios en su carácter de tales, relacionada con las actividades principales de la entidad.
Impracticable	<p>A una entidad le resultará impracticable modificar la información de períodos anteriores por un cambio de norma o política contable o por corrección de un error cuando:</p> <p>a) los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables (por ejemplo, si en el período cuya información deba modificar no hubiese recopilado los datos necesarios para tal modificación y no resulte factible su reconstrucción);</p> <p>b) necesite estimaciones significativas relativas a transacciones, eventos o condiciones de ese período anterior y no cuente con evidencias acerca de las circunstancias para efectuar tales estimaciones; o</p> <p>c) no pueda establecer si las evidencias disponibles ya existían a la fecha en que los estados contables a modificar fueron originalmente emitidos o si están basadas en información posterior, a la que no corresponde dar efecto retroactivo.</p>
Índice de precios FACPCE	Es el resultante de combinar los siguientes índices publicados por el INDEC:

Término	Definición
	<p>a) el índice de precios internos mayoristas (IPIM) hasta diciembre de 2016, según lo establecido por la Resolución (JG) 517/2016; y</p> <p>b) el índice de precios al consumidor (IPC) nacional, mes base: diciembre de 2016.</p>
Ingreso	<p>Es el aumento del patrimonio neto no derivado de transacciones con los propietarios en su carácter de tales y generado por:</p> <p>a) la producción o venta de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción u otros hechos vinculados con las actividades principales de la entidad; y</p> <p>b) actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de activos biológicos o la extracción de petróleo o gas.</p>
Ingresos de actividades ordinarias	<p>Son los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios, la construcción de activos u otros hechos que hacen a las actividades principales de la entidad.</p> <p>Incluyen:</p> <p>a) los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio); y</p> <p>b) los ingresos generados por actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.</p>
Ingresos financieros	<p>Se considerarán como tales a los intereses (explícitos o implícitos que se hayan segregado), actualizaciones monetarias y diferencias de cambio (netas de premios por seguros de cambio) derivados de las inversiones financieras realizadas y de los créditos en moneda otorgados a terceros,</p>

Término	Definición
	netos, en su caso, del correspondiente resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda.
Instrumento financiero	Es un contrato que genera un activo financiero para una entidad y un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio para otra entidad.
Mercado activo	Es el mercado en el cual las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
Mercado principal	Es el mercado activo con el mayor volumen de transacciones para el activo o pasivo.
Mercado más ventajoso	Es el mercado activo donde se maximiza el precio de venta de un activo o minimiza el precio de transferencia de un pasivo, neto de los costos de transacción y transporte.
Modelo de costeo completo	<p>Es el resultante de computar los costos de materiales e insumos y conversión tanto variables como fijos, sean directos o indirectos, correspondientes a la función producción y considerados sobre una base normal.</p> <p>El costo unitario completo resulta de la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) los costos variables (directos e indirectos) del producto; y b) la porción asignable a cada unidad de los costos fijos (directos e indirectos). <p>El cómputo de costos variables y fijos se efectúa en función del consumo o utilización normal de los factores de producción.</p>
Moneda argentina	Es la moneda de curso legal en Argentina.
Moneda extranjera	Es cualquier moneda distinta de la moneda argentina.
Otras normas contables	Comprenden:

Término	Definición
	<ul style="list-style-type: none"> a) las resoluciones técnicas, distintas de la RT N° 26 y de la presente Resolución Técnica; b) las interpretaciones; y c) cualquier norma emitida por la Mesa Directiva o la Junta de Gobierno de acuerdo con las previsiones reglamentarias.
Partes relacionadas	<p>Una parte se considera relacionada con otra parte si una de ellas tiene la posibilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ejercer el control, individual o conjunto, sobre la otra; o b) ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones operativas y financieras. <p>[Al respecto, ver las definiciones establecidas en párrafo ¡Error! No se encuentra el origen de la referencia. de esta Resolución Técnica].</p>
Pasivo	<p>Es una obligación de entregar activos o prestar servicios a una persona humana o entidad, como consecuencia de hechos ya ocurridos.</p> <p>Un pasivo comprende tanto obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como asumidas voluntariamente. Se considera que una entidad asumió voluntariamente una obligación cuando de su comportamiento revela que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de cumplir dicha obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.</p> <p>La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización.</p> <p>La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de un pasivo. La cancelación total o parcial de un pasivo puede producirse mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) la entrega de efectivo u otro activo; b) la prestación de un servicio;

Término	Definición
	<p>c) el reemplazo de la obligación por otro pasivo;</p> <p>d) la conversión de la deuda en capital.</p> <p>e) la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.</p> <p>En ciertos casos, los propietarios de una entidad pueden revestir también la calidad de acreedores. Así ocurre cuando:</p> <p>a) le han vendido bienes o servicios a la entidad;</p> <p>b) le han hecho un préstamo; o</p> <p>c) tienen derecho a recibir el producido de una distribución de ganancias ya declarada.</p>
Pasivo financiero	Pasivo representado por obligación de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad.
Patrimonio neto	<p>Es la suma de:</p> <p>a) los aportes de los propietarios o de los asociados (distintos de cuotas sociales que puedan considerarse como ingreso de actividades ordinarias) de una entidad; y</p> <p>b) los resultados acumulados.</p> <p>Por su origen, el patrimonio neto puede desagregarse del siguiente modo (excepto en las entidades sin fines de lucro que no tengan aportes):</p> <p style="text-align: center;">Patrimonio neto = Aportes + Resultados acumulados</p> <p>Conceptualmente, podría determinarse del siguiente modo:</p> <p style="text-align: center;">Patrimonio neto = Activo - Pasivo</p>
Pérdida	Es la disminución del patrimonio neto generada por operaciones secundarias u otras transacciones o circunstancias, no proveniente de gastos o transacciones con los propietarios en su carácter de tales.

Término	Definición
Pérdida(s) por desvalorización	Una pérdida por desvalorización de un activo surge cuando su medición contable resulta superior a su valor recuperable .
Plantas productoras	<p>Plantas productoras son plantas vivas que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) permiten obtener productos agrícolas; y b) se espera que produzcan durante más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. <p>Estos activos se clasifican dentro de “bienes de uso”.</p> <p>No son plantas productoras las que se espera cosechar como productos agrícolas (por ejemplo, los bosques cultivados para madera o pasta para papel).</p>
Política(s) contable(s)	Principios específicos, bases, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados contables .
Probable	Cuando en esta Resolución Técnica se utiliza este término como condición para el reconocimiento de una partida determinada, deberá entenderse equivalente a que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario. Para fines prácticos, una entidad considerará que un evento es más probable cuando la probabilidad de que ocurra es mayor al 50%, y es improbable cuando su probabilidad de ocurrencia es del 50% o menor.
Requisitos de la información contenida en los estados contables	<p>Los requisitos de la información contenida en los estados contables están definidos en la sección 3 de la Resolución Técnica N° 16. En dicha Resolución Técnica se establecen los siguientes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Atributos: <ul style="list-style-type: none"> (i). Pertinencia (atingencia). (ii). Confiabilidad (credibilidad). <ul style="list-style-type: none"> 1. Aproximación a la realidad.

Término	Definición
	<ul style="list-style-type: none"> a. Esencialidad (sustancia sobre forma). b. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos). c. Integridad. <p>2. Verificabilidad.</p> <ul style="list-style-type: none"> (iii). Sistemática. (iv). Comparabilidad. (v). Claridad. <p>b) Restricciones que condicionan el cumplimiento de los requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i). Oportunidad. (ii). Equilibrio entre costos y beneficios. (iii). Impracticabilidad.
Resultados diferidos	<p>Son resultados (ingresos y gastos) que, de acuerdo con lo exigido o permitido por esta u otras resoluciones técnicas, no se reconocen dentro del resultado del período. Los resultados diferidos se mantendrán como tales hasta que esta Resolución Técnica u otras normas contables permitan o exijan su reclasificación a resultados o su transferencia a resultados acumulados no asignados.</p>
Saldo por revaluación	<p>Partida a la cual se imputan las diferencias entre el valor razonable de los bienes de uso y su medición contable cuando se aplica el modelo de la revaluación.</p>
Significación	<p>Criterio por el cual una entidad podrá no aplicar una norma contenida en esta Resolución Técnica u otras normas contables cuando tal desviación no distorsiona significativamente la información contenida en los estados contables tomados en su conjunto</p>
Situación patrimonial	<p>Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son los activos, los pasivos y el patrimonio neto a una fecha determinada.</p>

Término	Definición
<p>Temas de baja complejidad contable</p>	<p>Son aquellos implicados en la preparación de una entidad emisora de estados contables que presenta, generalmente, una o más de las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) no está alcanzada por la Ley de Entidades Financieras y no realiza operaciones de capitalización o ahorro ni requiere recursos del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros; b) no es una entidad aseguradora bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación; c) no es una sociedad anónima con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; d) no es una controladora de un grupo económico; e) no posee participaciones que le otorgan control conjunto o influencia significativa sobre otras entidades; f) no cuenta con una estructura organizativa, de propiedad o de supervisión complejas; g) sus transacciones o el sistema de información y los procesos relacionados relevantes para preparar los estados contables de la entidad no son complejos; o h) las estimaciones contables que la entidad realiza para elaborar sus estados contables no implican cálculos complejos.
<p>Transacciones financieras</p>	<p>Son operaciones de otorgamiento u obtención de recursos financieros (efectivo y equivalentes). Incluyen otorgamiento de préstamos, obtención de préstamos, emisión de bonos u obligaciones negociables y similares.</p>
<p>Usuarios específicos</p>	<p>Son los usuarios de los estados contables de una entidad a una fecha determinada, que pueden o no coincidir con los usuarios tipo.</p>

Término	Definición
Usuarios tipo	<p>Son usuarios tipo de los estados contables:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) En el caso de las entidades en general, sus inversores y acreedores, tanto actuales como potenciales. b) En el caso de las entidades sin fines de lucro no gubernamentales, quienes les proveen o les podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil). c) En el caso de las entidades gubernamentales, los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.
Valor corriente	<p>Es una gama de valores basados en el mercado; entre ellos, los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Costo de reposición. b) Costo de reproducción y/o reconstrucción. c) Valor neto de realización. d) Valor razonable. e) Valor descontado en función una tasa de interés correspondiente al momento de la medición.
Valor de uso	<p>Es el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta).</p>
Valor neto de realización	<p>En su determinación se considerarán:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) los precios de venta del activo en condiciones de contado –cuando ello sea consistente con la política contable seguida por la entidad al aplicar lo establecido en el apartado “<i>Segregación de componentes financieros implícitos</i>” [ver los párrafos ¡Error! No se encuentra el origen de la referencia. a ¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.]– correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación; b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí

Término	Definición
	<p>misma (por ejemplo, un reembolso de exportación); y</p> <p>c) los costos ocasionados directamente por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).</p>
Valor patrimonial proporcional	<p>Según el método del valor patrimonial proporcional, en el reconocimiento inicial la participación en una subsidiaria (en los estados contables separados) en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en los resultados diferidos de la participada. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en resultados diferidos.</p>
Valor razonable	<p>Es el precio que se recibiría por vender un activo (es decir, un precio de salida) o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.</p>
Valor recuperable	<p>Es el mayor importe entre el valor neto de realización y el valor de uso de un activo.</p>