

## **CONTENIDO Y FORMA DE LOS ESTADOS CONTABLES**

### **NORMAS CONTABLES PROFESIONALES ARGENTINAS (RT 8 Y 9)**

Las “Normas generales de exposición contable” se hallan representadas por la RT (FACPCE) 8/1987. Asimismo, mediante la RT 27/2009, segunda parte, se establece que “las presentes normas son aplicables a todos los estados contables para ser presentados a terceros, excepto los que emitan aquellos entes que, en forma obligatoria u opcional, apliquen las normas de la segunda parte de la RT 26 (Normas contables profesionales: Adopción de las NIIF del IASB y de la NIIF para las PYMES)”. La RT 8 hace referencia al modelo contable contenido en las normas contables profesionales (RT 16).

Las normas generales de exposición contable regulan la presentación de estados contables para uso de terceros para todo tipo de entes e incluyen los aspectos que son válidos, cualquiera sea la actividad, finalidad, organización jurídica o naturaleza de un ente.

Las “Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios” están contenidas en la RT (FACPCE) 9/1987. Al igual que la antedicha RT 8, también estas normas son aplicables a todos los estados contables para ser presentados a terceros, excepto los que emitan aquellos entes que, en forma obligatoria u opcional, apliquen las normas de la segunda parte de la RT 26, texto s/RT (FACPCE) 27/2009.

Las normas particulares tienen por objeto complementar a las generales y están formadas por aquellos aspectos de exposición que deben cumplir determinados tipo de entes, además de los requeridos por las normas generales. Las normas generales y las particulares deben complementarse y combinarse armónicamente.

Nota aclaratoria: la RT (FACPCE) 11/1993 constituye “Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro”; y la RT (FACPCE) 21/2002 se refiere al “Valor patrimonial proporcional. Consolidación de estados contables. Información a exponer sobre partes relacionadas. Sustitución de las resoluciones técnicas (FACPCE) 4/1984 y 5/1984”. Para ambas, cabe la misma excepción señalada en las RT 8 y 9. Los estados consolidados representan información complementaria que, cuando corresponda, deben presentarse adicionalmente a los estados financieros básicos (RT 21). Comprenden el estado de situación patrimonial consolidado, el estado de resultados consolidado y el estado de flujo de efectivo consolidado, integrados con la respectiva información complementaria.

Los estados contables deben ser presentados en forma sintética para brindar una adecuada visión de conjunto de la situación patrimonial y de los resultados del ente, exponiendo en carácter de complementaria, la información necesaria no incluida en ellos. En tanto se mantenga la observancia de estas normas y de la estructura general del modelo, su aplicación es flexible, siendo posible: adicionar o suprimir elementos de información conforme a su importancia; introducir cambios en la denominación, apertura o agrupamientos de cuentas; y utilizar paréntesis para indicar las cifras negativas en relación con el activo, pasivo, resultados y orígenes y aplicaciones de los fondos. (RT 9, segunda parte, capítulo II. C.).

En el nuevo Anexo del “Modelo de estados contables” -incorporado en la RT 9, conforme la RT 19/2000 y modificado según RT 40/2014- siguen sin ejemplificarse cuadros anexos. En el encabezamiento deben identificarse los estados contables que se exponen e incluirse una síntesis de los datos relativos al ente correspondiente. El resto de la información complementaria se expone en notas o cuadros anexos, según cuál se considere el modo de expresión más adecuado en cada caso.

En los rubros de los estados contables relacionados con la información complementaria, incluida en notas o cuadros anexos, se debe hacer referencia específica a ella. La información complementaria se titula para su clara identificación. El orden de presentaciones seguirá, preferentemente, el de los estados contables.

### **Estado de situación**

El estado de situación patrimonial o balance general comparativo expresa la situación financiera de un ente en un momento dado, exponiendo Activo, Pasivo, Participación de terceros en sociedades controladas y Patrimonio neto. Su contenido debe estar clasificado en rubros corrientes y no corrientes (para activos y pasivos) y conforme a la naturaleza de los mismos.

Activo

Activo corriente

Caja y bancos

Inversiones temporarias

Créditos por ventas

Otros créditos

Bienes de cambio

Otros activos

*Activo no corriente*

Créditos por ventas

Otros créditos

Bienes de cambio

Bienes de uso

Propiedades de inversión

Participaciones permanentes en sociedades

Otras inversiones

Activos intangibles

Otros activos

Llave de negocio

Pasivo

Pasivo corriente

Deudas

Previsiones

Pasivo no corriente

Deudas

Previsiones

Participación de terceros en Sociedades Controladas

Patrimonio Neto

Aportes de los propietarios

Resultados acumulados

### **Estado de resultado**

El estado de resultados comparativo muestra la ganancia o pérdida obtenida por un ente en un período determinado, ordenándose los ingresos, costos y gastos, a fin de facilitar su análisis e interpretación. Se resumen en dicho estado los hechos que provocaron un incremento o disminución de los recursos económicos, excluyendo los cambios por retiros o aportes *de los propietarios*.

Resultados de las operaciones que continúan

Resultados por las operaciones en discontinuación

Participación de terceros en sociedades controladas

Resultados de las operaciones extraordinarias (atípicas y excepcionales)

Información sobre el Resultado por acción ordinaria (básico y diluido)

### **Estado de evolución del patrimonio neto**

El estado de evolución del patrimonio neto comparativo presenta los cambios ocurridos en el patrimonio neto en un período determinado, discriminado en dos grandes rubros, de acuerdo con su origen: Aportes de los propietarios (o asociados) y Resultados acumulados. Informa, entonces, la composición del patrimonio neto y las causas de los cambios acaecidos durante los períodos presentados en los rubros que lo integran.

Aportes de los propietarios

Capital suscrito

Ajustes del capital

Aportes irrevocables

Prima de emisión

Resultados acumulados

Ganancias reservadas

Resultados diferidos

Resultados no asignados

### **Estado de flujo de efectivo**

El estado de flujo de efectivo comparativo resume las siguientes actividades: (1) Actividades operativas; (2) Actividades de inversión; y (3) Actividades de financiación. Se entiende por “fondos” el efectivo y sus equivalentes (inversiones de alta liquidez). Se ejemplifican dos métodos: (1) Método indirecto; y (2) Método directo.

Se consideran “efectivo y equivalentes de efectivo” (E y EE), al efectivo, los depósitos a la vista y los activos que se mantienen con el fin de cumplir con los compromisos de corto plazo más que con fines de inversión u otros propósitos y una inversión solo podrá considerarse como equivalente de efectivo cuando tenga un plazo corto de vencimiento (por ejemplo, tres meses o menos desde su fecha de adquisición). Esta definición establece una pauta temporal para que un activo pueda integrar la partida E y EE, pero no pretende que todos los activos que satisfagan las condiciones previamente mencionadas sean considerados integrantes del E y EE.

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

Si se ha optado por exponer el estado de flujo de efectivo por el método indirecto, y por no detallar las partidas que ajustan a los resultados, para arribar al flujo neto de efectivo proveniente de las actividades operativas deberá informarse el detalle de esas partidas. Dichas actividades operativas son las principales actividades de la empresa que producen ingresos y otras actividades no comprendidas en las actividades de inversión y financiamiento.

Se deberá informar las transacciones correspondientes a las actividades de inversión o financiación que no afectan el efectivo o sus equivalentes, pero que, por su significación, merecen ser expuestas. Las actividades de inversión corresponden a la adquisición y enajenación de activos realizables a largo plazo y de otras inversiones que no son equivalentes de efectivo, excepto las mantenidas con fines de negociación habitual. Por su parte, las actividades de financiación corresponden a los movimientos de efectivo y sus equivalentes resultantes de transacciones con los propietarios de capital o con los proveedores de préstamos.

### **Información complementaria**

La información complementaria, que forma parte integrante de los estados contables, debe contener todos los datos que, siendo necesarios para la adecuada comprensión de la situación patrimonial y de los resultados del ente, no se encuentren expuestos en el cuerpo de dichos estados. Además de la información complementaria requerida por normas contables profesionales, debe incluir una serie de cuestiones tales como:

1. identificación de los estados contables;
2. identificación de la moneda de cierre en la que se expresan los estados contables;
3. identificación del ente;
4. capital del ente;
5. operaciones del ente, de las entidades sobre las que ejerce control, control conjunto o influencia significativa y los negocios conjuntos en los que participa;
6. comparabilidad;
7. unidad de medida;
8. criterios de medición contable de activos y pasivos;
9. composición o evolución de los rubros;
10. bienes de disponibilidad restringida;
11. gravámenes sobre activos;
12. contingencias;
13. restricción para la distribución de ganancias;
14. modificación a la información de ejercicios anteriores;
15. hechos relacionados con el futuro;
16. participaciones en negocios conjuntos;
17. pasivos por costos laborales;
18. información sobre la aplicación del método de valor patrimonial proporcional; y
19. información sobre el estado de flujo de efectivo (RT 8, segunda parte, capítulo VII. B.).

### **NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC 1)**

El objetivo de la NIC 1, “Presentación de estados financieros”, consiste en establecer las bases para la presentación de estados financieros con propósitos generales, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, ya sea con los estados financieros de la

misma entidad correspondientes a períodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes.

Para lograr dicho objetivo la norma establece, en primer término, requisitos generales para la presentación de estados financieros y, seguidamente, ofrece directrices para determinar su estructura, al mismo tiempo que fija los requisitos mínimos sobre su contenido.

Esta norma se aplicará a todo tipo de estados financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Los estados financieros reflejarán razonablemente, la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad. En la práctica, en la totalidad de los casos, la presentación razonable se alcanzará cumpliendo con las NIIF aplicables. Los estados financieros con propósitos de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Al confeccionar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis fundamental de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.

Cuando la gerencia, al efectuar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros.

La entidad elaborará sus estados financieros empleando la base contable (hipótesis fundamental) de acumulación (o devengo), salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo. Cuando se la emplea, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros con los cuales se relacionan.

Un conjunto completo de estados financieros incluye: a) un balance; b) un estado de resultados; c) un estado de cambios en el patrimonio del período; d) un estado de flujo de efectivo; e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y f) un estado de situación financiera al principio del primer período comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una re-expresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Muchas entidades presentan, aparte de los estados financieros, un análisis financiero, elaborado por la gerencia, que describe y explica las características principales del

desempeño y la situación financiera de la entidad, así como las incertidumbres más importantes a las que se enfrenta.

La norma requiere que una entidad presente, en el estado de cambios en el patrimonio, todos los cambios habidos en el patrimonio que proceda de los propietarios. Todos los cambios en el patrimonio distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios se requiere que se presenten en un estado del resultado integral o en dos estados (un estado del resultado separado y un estado del resultado integral). Los componentes del resultado integral no está permitido que se presenten en el estado de cambios en el patrimonio.

Una entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. No señalará que sus estados financieros cumplen con las NIIF a menos que satisfagan todos los requerimientos de las mismas. Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea necesario, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un período a otro, a menos que a) tras un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación; o b) una norma o interpretación requiera un cambio de presentación.

Cada clase de partidas similares que posea la suficiente importancia relativa deberá ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales.

### **Materialidad (o importancia relativa)**

Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios, con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, analizada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. Si una partida concreta no fuese material o no tuviera importancia relativa por sí sola, se agregará a otras partidas, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad o importancia relativa como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

La aplicación del concepto de materialidad o importancia relativa implica que no será necesario cumplir un requerimiento de información específico, de una norma o de una interpretación, si la información correspondiente careciese de materialidad o importancia relativa.

No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por alguna norma o interpretación. Es

importante que tanto las partidas de activo y pasivo como las de gastos e ingresos se presenten por separado.

A menos que una norma o interpretación permita o requiera otra cosa, la información comparativa respecto del período anterior se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del período corriente.

Los estados financieros estarán claramente identificados, y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento. Se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual. Cuando cambie la fecha de balance de la entidad y se elaboren estados financieros para un período superior o inferior a un año, la entidad deberá informar del período concreto cubierto, además de: a) la razón para utilizar un período inferior o superior; y b) el hecho de que las cifras comparativas que se ofrecen no sean totalmente comparables. Normalmente, los estados financieros se preparan uniformemente, abarcando períodos anuales.

Cuando la entidad modifique la presentación o la clasificación de las partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, la entidad deberá revelar: a) la naturaleza de la reclasificación; b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y c) el motivo de la reclasificación. Y cuando la reclasificación de los importes comparativos resulte impracticable, la entidad deberá revelar: a) el motivo para no reclasificar los importes; y b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes como categorías separadas dentro del balance, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información relevante que sea más fiable.

La norma requiere que todo pasivo que se mantenga fundamentalmente con el propósito de negociar sea clasificado como corriente, y obliga a clasificar como corrientes a todos los pasivos financieros que venzan dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance, o para los cuales la entidad no tenga un derecho incondicional de diferir su vencimiento por, al menos, doce meses tras la fecha de balance. En algunos casos, un pasivo financiero a largo plazo se convertirá en exigible de forma inmediata porque la entidad haya incumplido una condición del contrato de préstamo, ya sea en la fecha de balance o antes de la misma.

Todas las partidas de ingreso o de gasto reconocidas en el período se incluirán en el resultado del mismo a menos que una norma o interpretación establezca lo contrario. La norma revisada prohíbe revelar información como “partidas extraordinarias” en los estados financieros.

La entidad presentará un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos, o en la función que cumplan dentro de la entidad, dependiendo de cuál suministre una información que sea fiable y más relevante.

Siempre que posean un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, la entidad revelará, ya sea en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad. Los requerimientos para la selección y aplicación de políticas contables han sido transferidos a la NIC 8 (revisada), Políticas Contables. Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Las notas contienen información adicional a la presentada en el balance, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujo de efectivo. En ellas se suministran descripciones narrativas o desagregaciones de tales estados y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en los estados.

En dichas notas, la entidad: **a)** presentará información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas; **b)** revelará la información requerida por las NIIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y **c)** proporcionará información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que sea relevante para entender a cualquiera de ellos.

La entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como otros datos importantes para la estimación de la incertidumbre en la fecha del balance, siempre que lleven un riesgo significativo de suponer cambios materiales en el valor de los activos o pasivos dentro del año próximo. Respecto de tales activos y pasivos, las notas deberán incluir detalles de: **a)** su naturaleza; y **b)** su importe en libros en la fecha de balance.

Una entidad revelará información que permita que los usuarios de los estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que la entidad aplica para gestionar capital. Para cumplir con lo establecido, la entidad revelará lo siguiente: **a)** información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya entre otras cosas: **(i)** una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión; **(ii)** cuando una entidad está sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de ellos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital; y **(iii)** cómo cumple sus objetivos de gestión de capital; **(b)** datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital; **(c)** los cambios desde el período anterior; **(d)** si durante el período ha cumplido con alguno de los requerimientos externos de capital, las consecuencias de este incumplimiento. Estas informaciones a revelar deberán basarse en la información provista internamente al personal clave de la dirección de la entidad.