

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires  
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**ANÁLISIS BIBLIOGRÁFICO DEL MARCO  
CONCEPTUAL DEL I.A.S.C., DE LOS CONCEPTS  
DE EE.UU. Y DEL BORRADOR DEL MARCO  
CONCEPTUAL DEL REINO UNIDO Y DE LOS  
MARCOS CONCEPTUALES IMPLÍCITOS Y  
ANÁLISIS DE LA DOCTRINA QUE INFLUYÓ EN  
LA ELABORACIÓN DE LOS MARCOS  
CONCEPTUALES EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS(\*)**

*Mario Wainstein*

(\*) Integra la investigación "*Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de normas contables en el MERCOSUR*" - UBACyT 1998 - 2000 - Proyecto TE 23

Publicación "Contabilidad y Auditoría"  
Año 5 Número 10      Diciembre 1999

**Análisis bibliográfico del Marco conceptual del I.A.S.C., de los Concepts de EE.UU. y del Borrador del Marco Conceptual del Reino Unido y de los Marcos Conceptuales implícitos y análisis de la doctrina que influyó en la elaboración de los Marcos conceptuales explícitos e implícitos.**

***MARIO WAINSTEIN***

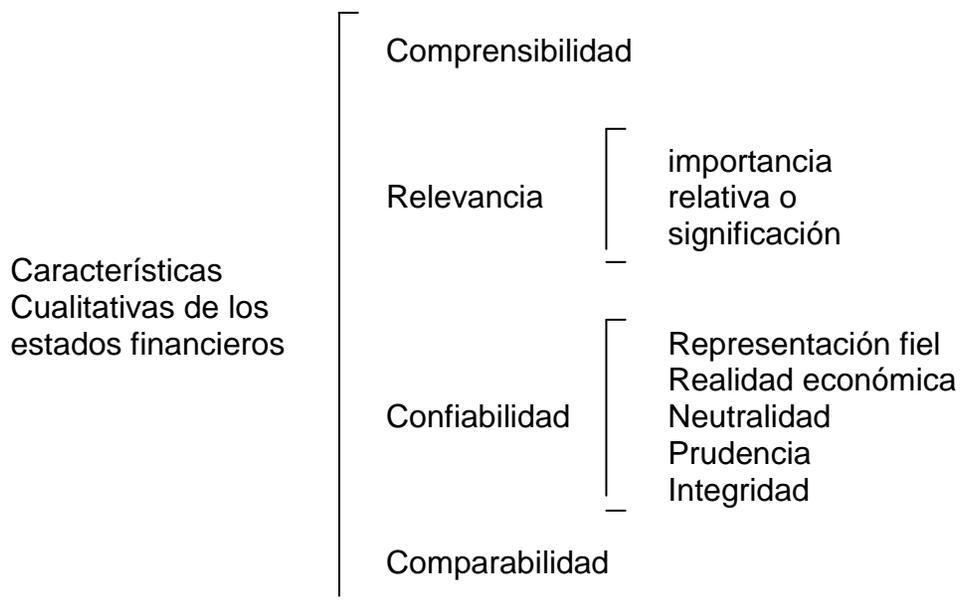
1. Marco conceptual para la preparación y presentación de estados Financieros I.F.A.C.
2. Concepts. Marco conceptual de los estados Unidos de América
  - 2.1. Concepts 1 Objetivo de los estados financieros de empresas comerciales
  - 2.2. Concepts 2 Características cualitativas de la información contable
  - 2.3. Concepts 4 Objetivos de los estados financieros de organizaciones sin fines de lucro
  - 2.4. Concepts 5 Reconocimiento y medición en los estados financieros
  - 2.5. Concepts 6 Elementos de los estados financieros
3. Borrador de la declaración de principios para los estados financieros Marco conceptual del Reino Unido
4. Marco conceptual de la Comunidad Económica Europea
5. Proyecto Nº 5 de Resolución Técnica. Marco conceptual de las normas contables profesionales
6. Comparación de los marcos conceptuales

## 1. MARCO CONCEPTUAL PARA LA PREPARACION Y PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS – I.F.A.C.

**Fuente:**

**I.A.S.C. (International Accounting Standard Committee) Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad perteneciente a la I.F.A.C. (The International Federation of Accountants) Federación Internacional de Contadores.**

Editado por el Instituto mexicano de Contadores públicos, A.C. Junio de 1997.



**Características:**

Este marco conceptual establece conceptos relacionados con la elaboración y presentación de estados financieros para usuarios externos.

Los estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro. Sin embargo la realidad nos demuestra que ello no es así, debido a una diversidad de circunstancias sociales, económicas y legales. El comité (I.A.S.C.) tiene como misión reducir las diferencias entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros.

El marco conceptual preparado por el I.A.S.C. establece conceptos relacionados con la elaboración y presentación de estados financieros para usuarios externos.

Este marco conceptual no es una norma internacional de contabilidad y por tanto no tiene reglas para ningún tipo particular de medida o presentación.

El marco conceptual es de aplicación a los estados financieros de todas las empresas industriales, comerciales o de negocios, ya sea en el sector público o en el privado.

### **Alcance:**

El marco conceptual trata los siguientes aspectos:

- a) El objetivo de los estados financieros
- b) Las características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros
- c) La definición, reconocimiento y medida de los elementos que constituyen los estados financieros
- d) Los conceptos de capital y de mantenimiento de capital

### **El objetivo de los estados financieros**

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, actividad y flujos de fondos de una empresa.

Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.

## **Hipótesis fundamentales**

### **Devengado:**

Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base del devengado contable. 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 líquido); asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los periodos con los cuales se relacionan.

### **Empresa en marcha**

Los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que la empresa está en funcionamiento y continuará sus actividades de explotación dentro del futuro previsible. Por lo tanto se asume que la empresa no tiene intención ni necesidad de liquidar o cortar de forma importante la escala de sus operaciones.

Si hubiera intención de discontinuar las operaciones, los estados financieros deberán prepararse sobre una base diferente.

## **Características cualitativas de los estados financieros**

Una cualidad esencial de la información suministrada en los estados financieros, es que sea fácilmente comprensible para los usuarios. Características cualitativas:

### **Comprensibilidad:**

Una cualidad esencial de la información suministrada en los estados financieros es que sea fácilmente comprensible para los usuarios. Aquí se parte del supuesto que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de la contabilidad y tienen la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.

**Relevancia:**

La información debe ser relevante en el sentido de tener gravitación en la toma de decisiones de los usuarios ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. Cabe agregar también que la relevancia está afectada por la importancia relativa o significación.

Se considera que es significativa cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre la base de los estados financieros.

**Confiabilidad:**

La información posee la cualidad de 'confiable' cuando está libre de error material y sesgo, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar o de lo que puede esperarse razonablemente que represente.

Representación fiel: Para ser confiable, la información debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que pretende representar o que se puede esperar razonablemente que represente.

Realidad económica: Es necesario que los sucesos se contabilicen teniendo consideración tanto la apariencia legal como la realidad económica.

Neutralidad: La información debe ser neutral, es decir libre de sesgo.

Prudencia: Es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios al hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre de tal manera que los activos o gastos no se subvaluen.

Integridad: La información debe ser completa; una omisión puede causar una falsedad o equivocación y por tanto no ser fiable y deficiente en términos de relevancia.

**Comparabilidad:** Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y de la actividad.

También deben ser capaces los usuarios de comparar los estados financieros de empresas diferentes con el fin de evaluar su posición financiera, actividad y flujos de fondos en términos relativos.

Se considera importante que los usuarios sean informados de los métodos contables empleados en la preparación de estados financieros, de cualquier cambio y efectos esos métodos.

La comparabilidad no debe confundirse con la uniformidad y no debe constituir un obstáculo para mejorar las normas contables.

### **Limitaciones a la relevancia y confiabilidad de la información**

**Oportunidad:** La presentación de la información debe presentarse en tiempo y el suministro de información debe ser fiable.

**Equilibrio entre coste y beneficio:** Los beneficios derivados de la información deben superar los costes de suministrarla.

Esta es una restricción más que una característica cualitativa.

**Equilibrio entre características:** Es necesario un equilibrio entre las características cualitativas donde la importancia relativa a cada característica en cada caso particular es una cuestión de juicio profesional.

## **Presentación veraz de la información financiera**

Se considera que la aplicación de las principales características cualitativas y de las normas contables apropiadas lleva normalmente a estados contables que transmiten una imagen fiel a una presentación razonable.

### Elementos de estados financieros

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance de situación, son los activos, los pasivos y el capital.

Los elementos directamente relacionados con la medida de la actividad en el estado de resultados son los ingresos y los gastos.

En cuanto al estado de origen y aplicación de fondos, el marco conceptual no identifica ningún elemento exclusivo, pues ese estado contable utiliza usualmente elementos del estado de resultados y cambios en los elementos del balance de situación.

La presentación de los elementos en el balance de situación y el estado de resultados, comprende un proceso de subdivisión. Así es como los activos y los pasivos pueden ser clasificados según su naturaleza o de acuerdo con su función en la actividad empresarial.

### **Posición financiera**

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, las obligaciones y el patrimonio neto.

**Activo:** es un recurso controlado por la empresa como consecuencia de sucesos pasados, del cual se esperan obtener en el futuro beneficios económicos.

**Pasivo:** es una obligación actual de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, el vencimiento de la cual, y para satisfacerla, se espera que la empresa se desprenda de recursos que incorporen beneficios económicos.

**Capital:** es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.

Estas definiciones identifican las características esenciales sin perjuicio de las condiciones que deben cumplir los elementos para su reconocimiento como activo, obligación y capital. Ello se comenta más adelante.

Para determinar si una partida cumple la definición de activo, obligación o capital, debe analizarse las condiciones sustanciales y la realidad económica correspondiente.

### **Activos:**

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente a los flujos de caja.

Usualmente una empresa emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes, que están dispuestos a pagar por ellos.

### **Un activo puede ser:**

- a) Utilizado individualmente o en combinación con otros activos en la producción de bienes y servicios que serán vendidos por la empresa;
- b) Intercambio por otros activos;
- c) usado para liquidar un pasivo, o
- d) Distribuido a los dueños de la empresa.

### **Pasivos:**

Una característica esencial de un pasivo, es que representa para la empresa una obligación presente. Una obligación es un deber o responsabilidad para actuar o desempeñarse en cierta manera.

La liquidación de una obligación presente puede ocurrir de numerosas formas:

- a) desembolso en efectivo;
- b) transferencia de otros activos;
- c) otorgamiento de servicios;
- d) sustitución de la obligación con otra similar, o
- e) capitalización
- f) renuncia o pérdida por parte del acreedor a sus derechos

### **Capital contable**

El Capital se definió precedentemente como un residuo. Sin embargo este puede reclasificarse dentro del balance general:

Aporte de los accionistas, utilidades retenidas; reservas de utilidades y reservas por ajustes del mantenimiento del capital.

### **Resultados**

Los elementos directamente relacionados con la medición de la utilidad, son los ingresos y los gastos.

Ingresos: son los beneficios económicos durante el periodo contable en forma de entradas o aumento de activos, o decremento de pasivos que resultan en incremento de capital, diferentes a aquellos relativos con contribuciones por parte de los socios.

Gastos: son los decrementos en los beneficios económicos durante el periodo contable en forma de salidas o agotamiento de activos o incurrancia de pasivos que resultan en decremento de capital, diferentes a los relacionados con distribuciones de capital a los socios.

### **Ajustes por mantenimiento de capital**

La revaluación o reexpresión de activos y pasivos, da lugar a incrementos o decrementos en capital contable.

### Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Una partida que reúna la definición de un elemento, deberá reconocerse sí:

- (a) es probable que cualquier beneficio económico futuro, asociado con la partida en particular, fluya hacia, o de la empresa y;
- (b) la partida tiene un costo o valor que puede ser medido de manera confiable.

Reconocimiento de activos: un activo es reconocido en el balance general, cuando es probable que fluyan hacia la empresa los beneficios económicos futuros, y el activo posea un costo o valor que pueda ser medido confiablemente.

Reconocimiento de pasivos: un pasivo es reconocido en el balance general cuando es probable que la salida de recursos que implican beneficios económicos que resultan de la liquidación de una obligación presente y la cantidad a la que tal liquidación ocurra, puede ser medida razonablemente.

Reconocimiento de ingresos: los ingresos se reconocen en el estado de resultados cuando un incremento en los beneficios económicos futuros relacionados con un incremento en un activo o un decremento en el pasivo, se haya derivado y pueda ser medido razonablemente.

Reconocimiento de gastos: los gastos son reconocidos en el estado de resultados, cuando surja un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionados con un decremento en un activo o un decremento en un pasivo, los cuales pueden ser medidos sobre bases confiables.

### Medición de los elementos de los estados financieros:

Un número diverso de bases de medición es empleado en diferentes grados y en combinaciones variables en los estados financieros:

- (a) Costo Histórico. Los activos son registrados de acuerdo al importe de efectivo o equivalente pagado, o el valor justo de la compensación dada para adquirirlos al momento de su adquisición. Los pasivos son registrados al importe de productos recibidos intercambiados por la obligación o en algunas circunstancias (por ejemplo, impuesto sobre la renta), a los importes de efectivo o equivalente que se espera serán pagados para liquidar el pasivo en el curso normal de los negocios.
- (b) Costo Actual. Los activos se registran al importe de efectivo o sus equivalentes que pudieron haberse pagado si el mismo o un activo equivalente fuese adquirido en el momento actual. Los pasivos se registran al importe no descontado de efectivo o equivalente que hubiese sido requerido para liquidar la obligación en el momento actual.
- (c) Valor de Realización o Liquidación. Los activos son registrados al importe de efectivo o equivalentes que hubieran podido actualmente obtenerse, en una forma normal, mediante la venta del activo. Los pasivos se registran a su importe no descontado de efectivo o sus equivalentes que se esperaba pagar para liquidar los pasivos en el curso normal de negocios, es decir a su valor de liquidación.
- (d) Valor Presente. Los activos se registran a su valor descontado presente relacionado con las entradas netas de efectivo que la partida generará en el curso normal de negocios. Los pasivos son registrados a su valor descontado presente, relacionado con las futuras salidas netas de efectivo que la partida requerirá para liquidar pasivos en el curso normal de las operaciones.

Mantenimiento de Capital Financiero. Bajo este concepto la utilidad es generada sólo si el importe financiero (o dinero) de activo existente al principio del mismo, una vez excluida cualquier distribución a, y contribución de, los dueños durante el periodo. El mantenimiento del capital financiero puede medirse ya sea en unidades monetarias nominales, o en unidades de poder de compra constante.

Mantenimiento de Capital Físico. Bajo tal concepto la utilidad se genera sólo si la capacidad física productiva (o capacidad operativa) de la empresa (o de los recursos o fondos necesarios para lograr tal capacidad) al final del periodo sobrepasan la capacidad física productiva al principio del mismo, después de excluir cualquier distribución a, y contribución de los dueños durante el periodo.

La principal diferencia entre los dos conceptos de mantenimiento de capital, es el tratamiento de los efectos de los cambios en los precios de los activos y pasivos de la empresa. En términos generales una empresa habrá mantenido su capital si tiene al final del periodo del mismo nivel de capital que el que poseía al principio de tal periodo. Cualquier importe por encima del importe requerido para mantener el capital del principio del periodo, se considera utilidad del periodo.

## **2. Concepts. Marco conceptual de los Estados Unidos de América.**

### **2.1 CONCEPTS 1: Objetivo de los estados Financieros de Empresas Comerciales**

#### **Fuente**

**Statement of Financial Accounting Concepts N°1 “Objetives of Financial Reporting by Business Enterprises”, documento emitido por la Financial Accounting Standards Board de los estados Unidos de América (F.A.S.B.) en noviembre de 1978.**

#### **Conceptos financieros contables**

##### **Introducción y Antecedentes**

- 1-) Estados financieros y otros informes
- 2-) Contexto de los objetivos
- 3-) Características y limitaciones de la información provista
- 4-) Usuarios potenciales y sus intereses
- 5-) Informes financieros externos de uso general

##### **Objetivos de los estados financieros**

- 1-) Información útil para la toma de decisiones acerca de inversiones y créditos
- 2-) Información útil para medir la situación financiera (Flujo de fondos esperado)

3-) Información acerca de los recursos de la empresa, derechos de 3ros sobre los mismos y sus cambios

Recursos económicos, obligaciones y acciones de los propietarios (aportes de los propietarios)

El rendimiento de la empresa y sus ganancias

Liquidez, solvencia y flujo de fondos

La conducción de los administradores y su desempeño

Explicaciones e interpretaciones de la administración

### **Conceptos financieros contables**

Esta es la primera de una serie de declaraciones de conceptos financieros contables. El propósito es crear normas básicas sobre las que se basaran las normas contables. Mas exactamente el propósito es establecer los objetivos y conceptos que el F.A.S.B. (Junta de normas de contabilidad financiera) utilizara para desarrollar normas de contabilidad financiera y de estados financieros.

### **Introducción y Antecedentes**

Esta declaración establece los objetivos de los estados financieros externos de uso general para empresas comerciales.

#### *1-) estados financieros y otros informes*

Los objetivos en esta declaración pertenecientes a los estados financieros no están restringidos a la información provista por ellos. También se consideran otro tipo de informes.

### Estados Financieros

Estado de situación financiera o Balance general

Estado de resultados

Estado de ganancias reservadas

Estado de otros cambios en acciones de propietarios y accionistas

Estado de origen y aplicación de fondos

### **Otros informes**

Estos informes no solo incluyen declaraciones financieras sino también otros medios de comunicar información relacionada con el sistema contable. La administración puede comunicar información a personas fuera de la empresa por medio de otros informes distintos a los estados financieros. La causa puede ser que dicha información debe ser presentada debido a un pronunciamiento de la autoridad, una regla de regulación, una petición de los clientes o porque la administración decide que sería útil para las personas fuera de la empresa conocer esa información y decide mostrarla.

Ej.: Informe anual de la corporación

#### *2-) Contexto de los objetivos*

El objetivo de los estados financieros es proveer información útil para la toma de decisiones económicas y de negocios con el objeto de hacer elecciones entre los posibles usos de recursos escasos en la conducción de negocios y actividades económicas.

Los objetivos de los estados financieros son afectados por el contexto económico, legal, político y social de los estados Unidos. También se ven afectados por las características y limitaciones de la información que proveen.

#### *3-) Características y limitaciones de la información provista*

El objetivo de los estados financieros se ve afectado también por las características y limitaciones de la información que ellos mismos proveen. Algunas de sus limitaciones son:

- La necesidad de medirla utilizando una unidad monetaria.
- Proviene en mayor medida de estimaciones que de información exacta.
- Debe superar un análisis de costo y beneficio.

#### *4-) Usuarios potenciales y sus intereses*

Muchas personas basan sus decisiones económicas en su conocimiento sobre las empresas comerciales y por esta razón son consideradas usuarios potenciales de la información provista por los estados financieros.

Entre los usuarios potenciales se encuentran: propietarios, deudores, proveedores, potenciales inversionistas y acreedores, empleados, administradores, directores, clientes, analistas financieros, corredores de bolsa, accionistas, abogados, economistas, autoridades gubernamentales, el público en general, etc.

Los potenciales usuarios de la información financiera están interesados en general en la habilidad de la empresa para generar flujos de fondos positivos. Por otro lado algunos de ellos podrían tener necesidades especiales de información pero también tienen la autoridad para obtenerla.

#### *5-) Informes financieros externos de uso general*

El objetivo de los estados financieros y de otros informes se orienta a satisfacer las necesidades de aquellos usuarios externos que no tienen la autoridad para obtener la información que desean y que por lo tanto deben usar la información que les provee la administración de la empresa.

Los inversionistas, acreedores y sus consejeros son el grupo externo más importante de usuarios de la información provista por los estados financieros y son quienes generalmente carecen de la autoridad para obtener la información que desean.

### **Objetivos de los estados financieros**

#### *1-) Información útil para la toma de decisiones acerca de inversiones y créditos*

Los estados financieros deben proveer información útil a los inversionistas y acreedores presentes y potenciales que les permita tomar decisiones racionales sobre inversiones y créditos.

Los estados financieros deben proveer información que pueda ser utilizada por todos aquellos (profesionales y no profesionales) que estén dispuestos a aprender a utilizarla correctamente. La información debe ser comprensible para todos aquellos que tengan un razonable conocimiento de las actividades económicas y que estén dispuestos a estudiar la información con razonable diligencia.

Los estados financieros no deben excluir información relevante por el mero hecho de que su complejidad la haga de difícil comprensión o porque algunos usuarios decidan no utilizarla.

### *2-) Información útil para medir la situación financiera (Flujo de fondos esperado)*

Los estados financieros deben proveer información útil a los inversionistas y acreedores presentes y futuros para evaluar los montos, momentos e incertidumbres de futuros pagos provenientes de dividendos e intereses y los procedentes de la venta de sus acciones o inversiones.

Las personas que realizan inversiones, prestamos o actividades similares tienen como principal objetivo incrementar sus recursos de dinero en efectivo. Por lo tanto, necesitan información útil para formarse una expectativa racional acerca de los futuros pagos provenientes de dividendos, intereses y los procedentes de la venta de sus acciones o inversiones y también de los riesgos de que los montos o los momentos puedan diferir de lo esperado. También debería incluirse información sobre la situación financiera de la empresa en donde han invertido o donde han realizado prestamos.

### *3-) Información acerca de los recursos de la empresa, derechos de 3ros sobre los mismos y sus cambios*

#### Recursos económicos, obligaciones y acciones de los propietarios

Esta información es útil a inversionistas y acreedores para identificar las fortalezas y debilidades financieras de la empresa y para medir su liquidez y solvencia. También para evaluar el rendimiento de la empresa durante un periodo y para realizar estimaciones del flujo de fondos esperado.

### El rendimiento de la empresa y sus ganancias

Los estados financieros deben proveer información acerca del rendimiento financiero de la empresa durante un periodo. Y este debe ser el resultado de la evaluación de las ganancias y de sus componentes.

La utilización del criterio de lo devengado para la medición de las ganancias y de sus componentes permite una mejor evaluación del rendimiento de la empresa que la utilización del criterio de lo percibido.

La medición periódica de las ganancias requiere asignar los costos y los beneficios provenientes de las operaciones y otras transacciones, eventos y circunstancias que afectan a la empresa a un determinado periodo. La mayor diferencia entre la determinación de las ganancias por lo percibido y por lo devengado es el momento elegido para reconocer sus componentes.

Inversores, acreedores y otros frecuentemente utilizan esta información de distinta manera y por diferentes razones para medir los flujos de fondos esperados provenientes de sus inversiones o préstamos en una empresa. Esta evaluación forma parte del análisis financiero y queda fuera del alcance de los estados financieros.

### Liquidez, solvencia y flujo de fondos

Los estados financieros deben proveer información sobre como una empresa obtiene y gasta el dinero en efectivo, sobre sus préstamos y el pago de los mismos, sobre las transacciones de capital incluyendo dividendos en efectivo y otras distribuciones de los recursos de la empresa entre los propietarios y sobre otros factores que puedan afectar la liquidez o solvencia de una empresa.

Esta información puede ser útil para entender las operaciones de una empresa, evaluar sus actividades financieras, medir su liquidez o solvencia e interpretar la información provista sobre ganancias.

### La conducción de los administradores y su desempeño

Los estados financieros deben proveer información sobre la conducción de los administradores y su desempeño en el uso de los recursos de la empresa confiados a ellos. Los administradores de la empresa no sólo están encargados de la custodia y salvaguarda de los bienes de la empresa sino también de su uso eficiente y rentable.

La información sobre las ganancias de la empresa y sus componentes no es base suficiente para medir el desempeño de los administradores, por lo tanto sería necesario realizar un análisis financiero mas profundo.

Los estados financieros generalmente no pueden y no hacen una división entre el desempeño de los administradores y el desempeño de las empresas. Lo que sucede en una empresa comercial es en su mayor medida el resultado de la compleja interacción de muchos factores. Por esta razón no puede ser medida con razonable exactitud la participación que los administradores u otros factores tienen sobre este resultado final ni por la contabilidad ni por ningún otro análisis estadístico.

### Explicaciones e interpretaciones de la Administración

Los estados financieros deberían incluir explicaciones e interpretaciones que ayuden a los usuarios a entender la información financiera provista.

La administración tiene mas conocimiento de la empresa y sus asuntos que otras personas fuera de la empresa como inversionistas o acreedores. Los administradores pueden incrementar la utilidad de la información financiera identificando transacciones, otros eventos y circunstancias que afectan a la empresa y explicando su impacto financiero sobre la misma.

## **2.2. CONCEPTS 2: Características cualitativas de la información contable**

### **Fuente**

**Statement of Financial Accounting Concepts N°2 “Qualitative Characteristics of Accounting Information”, documento emitido por la Financial Accounting Standards Board de los estados Unidos de América (F.A.S.B.) en mayo de 1980.**

### **Introducción**

#### **Jerarquía de las cualidades de la información contable**

1-) Características y limitaciones del cuadro

2-) Usuarios y sus características

3-) Claridad y otras cualidades específicas de los usuarios

4-) Importancia relativa e intercambios

### **Pertinencia**

- Valor de realimentación y valor predictivo como componentes de la pertinencia
- Oportunidad

### **Confiabilidad**

- Representación fiel
- Verificabilidad

### **Neutralidad**

### **Comparabilidad**

- Consistencia

### **Significatividad**

### **Costos y beneficios**

### **Introducción**

El propósito de esta declaración es examinar las características que hacen a la utilidad de la información contable. Aquellos que preparan, auditan y usan estados financieros, así como también la Junta de normas de contabilidad financiera (F.A.S.B.) a menudo deben seleccionar o evaluar alternativas contables. Las características o cualidades de la información que se discuten en esta declaración son los ingredientes que hacen a la utilidad de la información y son las cualidades a ser requeridas cuando se efectúan elecciones contables.

Toda la información financiera se relaciona en diferente grado con la toma de decisiones. La necesidad de información sobre fondos de inversión, créditos y otras decisiones similares delimitan los objetivos de los estados financieros. La utilidad de la información debe ser evaluada en relación con los propósitos a los que ha de servir, y los objetivos de los estados financieros deben estar enfocados hacia el uso de la contabilidad para la toma de decisiones.

El rol central asignado a la toma de decisiones determina el criterio por el cual todas las elecciones contables deben ser juzgadas. La mejor opción es aquella que, sujeta a las consideraciones del costo, produce la información más útil para la toma de decisiones entre todas las opciones posibles.

Incluso los objetivos que están orientados hacia el entorno de la gerencia están relacionados con las decisiones. La gerencia se maneja con la eficiencia, efectividad e integridad del gerente. Decir que el informe de la gerencia es un aspecto del rol de la toma de decisiones en la Contabilidad, es simplemente decir que su propósito es guiar las posibles acciones a tomar en relación con la gerencia o a la actividad que esta siendo controlada.

### **Jerarquía de las cualidades de la información contable**

Las características de la información pueden ser vistas como una jerarquía de cualidades con utilidad para la toma de decisiones de mayor importancia. Sin utilidad no habría beneficios provenientes de la información que sopesar contra los costos.

La jerarquía esta representada en el siguiente cuadro.

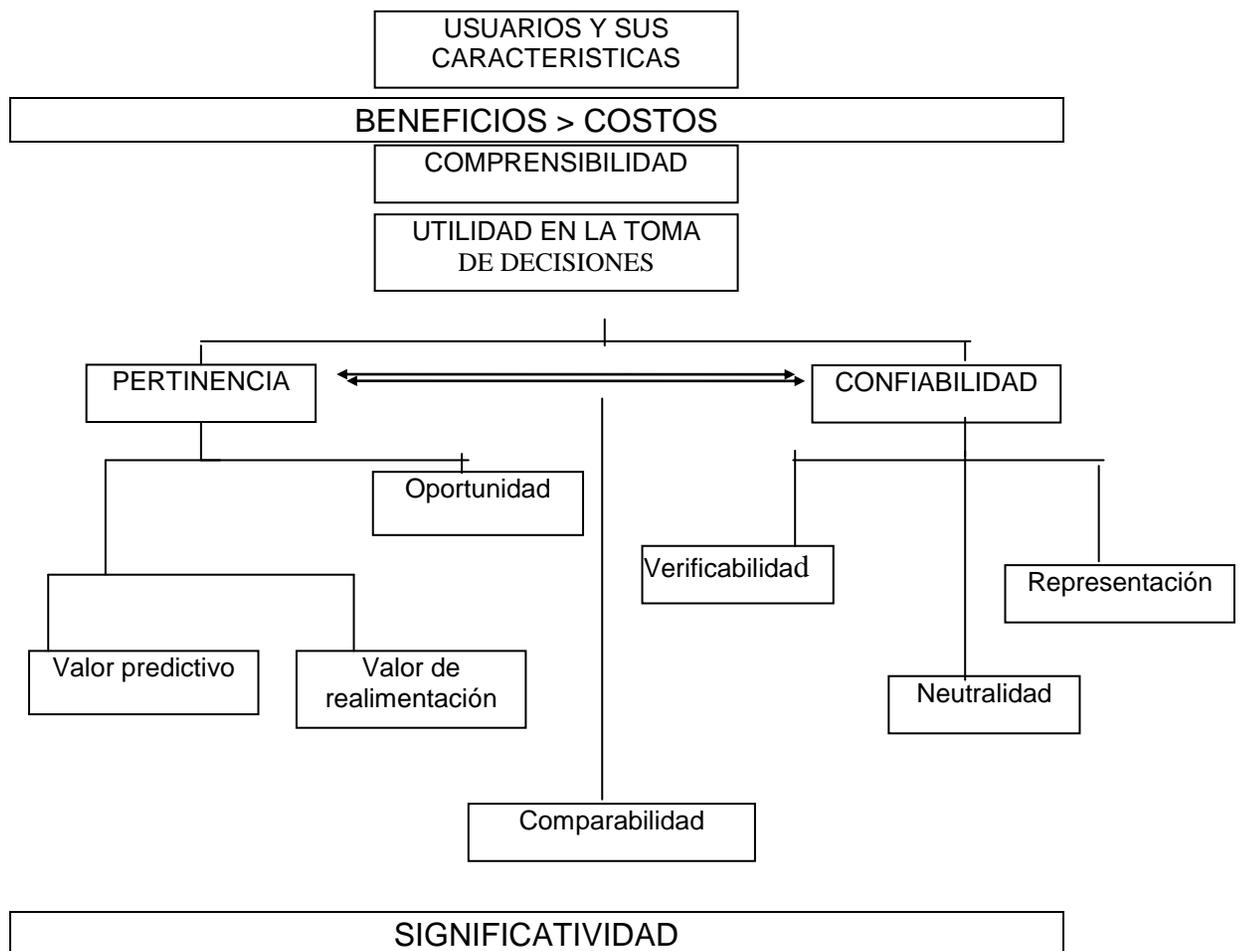
#### **1-) Características y limitaciones del cuadro**

Las cualidades primarias de la información contable son pertinencia y confiabilidad. Si alguna de estas dos cualidades falta completamente, la información no puede ser útil. Pertinencia y confiabilidad pueden ser descompuestas en más componentes. Para ser pertinente, la información debe ser oportuna y debe tener valor predictivo, valor de realimentación o ambos. Para ser confiable, la información debe ser una fielmente representativa y neutral.

Comparabilidad, incluyendo consistencia, es una cualidad secundaria que interactúa con la pertinencia y confiabilidad para contribuir a la utilidad de información. Finalmente, se muestran dos condicionantes en el cuadro, ambas más cuantitativas que cualitativas. Para ser útil y valiosa los beneficios de la información deben exceder sus costos. Todas las cualidades mostradas están sujetas a la significatividad.

Una limitación del cuadro es que no asigna prioridades entre las cualidades que debe cumplir la información contable. Pero esto más que una limitación, es una ventaja, debido a que el peso relativo de las diferentes cualidades debe variar de acuerdo a las circunstancias.

### UNA JERARQUIA DE CUALIDADES CONTABLES



## 2-) Usuarios y sus características

En el análisis final, cada usuario juzga que información contable es útil, y este juicio es influido por factores como las decisiones a ser tomadas, los métodos para la toma de decisiones que han de ser utilizados, la información que se posee o que se puede obtener de otras fuentes y la capacidad del que toma decisiones para procesar la información. La información óptima para un usuario puede no ser la óptima para otro. En consecuencia la Comisión, que debe intentar satisfacer a diferentes usuarios cuando considera la responsabilidad que le cabe a aquel que tiene que proporcionar información, constantemente traza una sutil línea entre requerir la exposición de demasiada información o de muy poca.

## 3-) Comprensibilidad y otras cualidades específicas de los usuarios

Se plantea una diferenciación entre las cualidades de la información específicas de la información en sí misma, y las que son propias de los usuarios. La comprensibilidad es una cualidad propia de los usuarios de la información, y por esta razón se presenta uniendo a los usuarios y sus características con las cualidades específicas de la información para la toma de decisiones.

Con respecto a los usuarios tipo de la información contable, la Junta establece conceptos y normas para informes financieros externos de uso general considerando las necesidades de tipos generales de usuarios y no puede basar sus decisiones en las circunstancias específicas de cada usuario en particular.

## 4-) Importancia relativa e intercambios

A pesar de que la información contable debe ser pertinente y confiable para ser útil, puede poseer ambas cualidades en distinto grado. En una situación particular, la importancia otorgada a la pertinencia en relación con la importancia de otra cualidad específica de la información será diferente para distintos usuarios, y su disposición para cambiar una cualidad por otra también diferirá. Lo mismo puede decirse de otras consideraciones como la oportunidad.

## **Pertinencia**

La información pertinente es capaz de marcar una diferencia en una decisión para ayudar a los usuarios a formular predicciones sobre la base de los resultados del pasado, presente y futuro o para confirmar o corregir a priori las expectativas.

La información debe tener valor predictivo, esto significa valor como entrada en un proceso predictivo, no directamente como una predicción. Las predicciones financieras son la unión de un modelo predictivo y los datos que se ingresan en él. Y el resultado será consecuencia de ambos factores.

Oportunidad significa que los usuarios tengan la información disponible antes de que esta pierda su capacidad para influir en la toma de decisiones. La oportunidad sola no hace a la información pertinente, pero si esta falta puede quitarle a la información la pertinencia que hubiera tenido en otras circunstancias.

Hay distintos grados de oportunidad. Según la circunstancia y el tipo de información, la capacidad de la misma para influir decisiones puede ser mas o menos duradera. A veces, se prefiere sacrificar alguna cualidad para ganar en otra. Por ejemplo, podría considerarse sacrificar precisión por oportunidad debido a que un dato aproximado obtenido rápidamente es generalmente mas útil que un dato exacto que tarda mucho más. Pero, si por ganar oportunidad, se sacrifica de manera importante la confiabilidad, el resultado puede ser una pérdida de utilidad en la información provista.

## **Confiabilidad**

La confiabilidad de una medida se basa en la fidelidad con que representa lo que se propone representar, acompañada con una garantía para el usuario de que tiene calidad como representación. La información contable es confiable si los usuarios pueden basarse en ella para representar las condiciones económicas o eventos que la información pretende representar.

La confiabilidad de la información proviene de dos características que conviene ver por separado, la representación fiel y la verificabilidad. La neutralidad también interactúa con estas dos características para afectar su utilidad.

### Representación fiel

La representación fiel significa la existencia de correspondencia entre una medida o descripción y el fenómeno que intenta representar.

A medida que los conceptos contables se hacen más complejos, medir el grado de representación de los fenómenos económicos se vuelve cada vez más difícil. Además, la información que resulta fielmente representativa en el contexto para el que fue creada, puede no ser confiable si es usada en otro contexto.

Los estados financieros de una empresa comercial pueden ser vistos como una representación de sus recursos, obligaciones y flujos de fondos, es decir, como un modelo de la empresa. No se puede esperar que un modelo represente todas las funciones y relaciones que se pueden encontrar dentro de una organización compleja. Por otro lado, un modelo incorrecto brinda una visión distorsionada del sistema que pretende representar. La pregunta que los contadores deben hacerse es que grado de distorsión es aceptable, ya que el costo de una representación perfecta la hace totalmente inalcanzable.

Una desviación en las medidas contables puede ser ocasionada por la utilización de un método inadecuado, por la incorrecta aplicación del mismo debido a una falta de habilidad o integridad de la persona encargada de hacer la medición, o por ambos. La inexistencia de desviaciones implica que nada significativo es dejado de lado en la información que pueda ser necesario para asegurar la validez de la representación. Esto también afecta a la pertinencia de la información, ya que esta se ve negativamente afectada si una parte pertinente es omitida, aunque esto no afectara la veracidad de lo que se presenta.

### Verificabilidad

La cualidad de verificabilidad contribuye a asegurar que las medidas contables representan lo que se proponen representar. No se puede saber si se ha utilizado el método apropiado o si el resultado es correcto. En cambio si se puede estar seguro de que el método elegido fue aplicado cuidadosamente y sin algún tipo de desviación por parte de la persona encargada de realizar la medición.

La verificación implica consenso, ya que puede ser demostrada asegurando un alto grado de consenso entre mediciones realizadas por distintas personas utilizando el mismo método.

La prudencia tiene su lugar en la contabilidad y en los estados financieros porque los negocios y actividades económicas están rodeadas de incertidumbre, pero debe ser aplicada con cuidado. Su aplicación no debe significar una deliberada y consistente subvaloración de los activos y ganancias netas. La mejor manera de evitar el daño que la imprudencia en los estados financieros puede ocasionar a sus usuarios es asegurar que aquellos representan lo que se proponen representar. El objetivo debe ser poner a los usuarios en la mejor posición posible para que ellos mismos tomen sus propias decisiones sobre la posible resolución de los eventos presentados.

### **Neutralidad**

Neutralidad significa que tanto en la formulación como en la implementación de normas, se debe poner más atención en la pertinencia y en la confiabilidad de la información que en el efecto que la nueva norma puede tener sobre un interés particular. Para ser neutral la información contable debe reflejar la actividad económica tan fielmente como sea posible sin adecuar la imagen que esta comunica con el objetivo de influir en el comportamiento en alguna dirección en particular.

El hecho de que una norma sea neutral no significa que deba tratar a todos de la misma manera. Una norma puede requerir menos exposición de una pequeña empresa que de una más grande sin perder neutralidad. Por otro lado, sin negar la idea de que las normas financiero contables no deben ser dirigidas por razones políticas o para beneficiar un interés económico específico, la Junta reconoce que una autoridad encargada de promulgar normas debe estar alerta al posible impacto económico de las normas que produce.

### **Comparabilidad**

La información de una empresa gana mucho en utilidad si puede ser comparada con información similar de otras empresas o de la misma empresa, del mismo periodo o de otros puntos en el tiempo.

La dificultad para realizar comparaciones entre empresas debido al uso de distintos métodos contables ha sido aceptada como la razón principal para la creación de normas contables. El propósito de comparar es detectar y explicar similitudes y diferencias. Pero al

comparar entidades complejas (como una empresa comercial), es inútil tratar de considerar todas las similitudes y diferencias al mismo tiempo, porque medir la importancia de una sola de ellas se haría imposible. Una comparación válida debe estar enfocada solo a una o dos características a la vez.

La consistencia en la aplicación de métodos contables sobre un periodo de tiempo ha sido siempre considerada una cualidad importante que hace a la utilidad de los datos contables. Por otro lado, si se lleva este principio muy lejos puede inhibir el progreso contable. Ningún cambio en los métodos contables puede ser llevado a cabo sin sacrificar la consistencia, pero no hay forma en que la contabilidad pueda desarrollarse sin cambios. Esta es una cuestión de costos y beneficios. Si el costo de la información anexa - necesaria para que el usuario de los estados financieros pueda comparar el resultado antes y después del cambio - es menor que los beneficios esperados, el cambio debe hacerse.

### **Significatividad**

La significatividad es un concepto omnipresente que se relaciona con las características cualitativas, especialmente pertinencia y confiabilidad. La significatividad y pertinencia están ambas definidas en los términos de "que diferencia" o que "que influencia" tienen para un usuario, pero los dos términos pueden ser diferenciados. La decisión de no mostrar determinada información puede ser tomada ya sea porque los inversores no necesitan esa clase de información (no es pertinente) o porque los montos involucrados son muy pequeños para hacer una diferencia (no son significativos). La magnitud por si misma, sin considerar la naturaleza del artículo o las circunstancias en que el juicio debe ser hecho, generalmente no serán una base suficiente para un juicio sobre significatividad.

La posición actual de la F.A.S.B. es que no pueden ser formuladas normas generales de significatividad que tengan en cuenta todas las consideraciones que forman parte de un juicio humano experimentado. El criterio de significatividad cuantitativa puede ser ofrecido en un futuro por la F.A.S.B. en normas específicas, como en el pasado, cuando sea apropiado.

## **Costos y beneficios**

Cada usuario de la información contable únicamente percibirá el valor relativo a ser asignado a cada una de las cualidades de la información. Por lo tanto un cuerpo de marco normativo tiene que tomar en cuenta las necesidades de la sociedad como un todo cuando promulga una norma que sacrifica una cualidad por otra; y debe también ser constantemente consciente de los cálculos de costos y beneficios. Para justificar el requerimiento de una información particular, los beneficios percibidos derivados de la información deben exceder los costos ocasionados asociados con la misma.

A pesar de que es improbable que nuevos y mejores medios de medir los beneficios aparezcan en un futuro próximo, si parece posible que mejores métodos de cuantificar los costos incrementales de regulaciones de todo tipo puedan ser desarrollados, y la Junta estudiará cuidadosamente si pueden ser aplicados en las normas financiero contables. La junta no puede dejar de considerar el estudio costo-beneficio de sus normas, ya que hacerlo sería una negligencia en su obligación y un daño a sus miembros.

### **2.3. CONCEPTS 4: Objetivos de los estados Financieros de organizaciones sin fines de lucro**

#### **Fuente**

**Statement of Financial Accounting Concepts N°4 “Objetives of Financial Reporting by Nonbusiness organizations”, documento emitido por la Financial Accounting Standards Board de los estados Unidos de América (F.A.S.B.), en diciembre de 1980.**

#### **Conceptos financieros contables**

##### **Introducción y Antecedentes**

- 1-) Unidades gubernamentales
- 2-) Características distinguibles de organizaciones no comerciales
- 3-) Contexto de los objetivos

4-) Características y limitaciones de la información provista

5-) Tipos de usuarios y sus intereses

### **Objetivos de los estados financieros**

1-) Información útil para tomar decisiones sobre ubicación de fondos

2-) Información útil para medir los servicios y la habilidad para proveerlos

3-) Información útil para medir la conducción de los administradores y su desempeño

4-) Información acerca de los recursos económicos, obligaciones, recursos netos y sus cambios

Recursos económicos, obligaciones y recursos netos

Naturaleza de las entradas y salidas de fondos y su relación

Servicios y su realización

Liquidez

5-) Explicaciones e interpretaciones de la administración

El proyecto de los objetivos no comerciales: Una perspectiva

### **Conceptos financieros contables**

Esta declaración de conceptos financieros contables es una de una serie de publicaciones en el marco del trabajo conceptual de la Junta para Contabilidad y estados financieros. Su propósito es crear normas que básicas sobre las que se basaran las normas contables. Mas exactamente, el propósito es establecer los objetivos y conceptos que el F.A.S.B. (Junta de normas de contabilidad financiera) utilizara para desarrollar normas de contabilidad financiera y de estados financieros.

Los objetivos de esta declaración no están restringidos a la información provista por los estados financieros. También se consideran otro tipo de informes.

## Introducción y Antecedentes

Esta declaración establece los objetivos de los estados financieros externos de uso general para organizaciones no comerciales. Estos objetivos, junto con los objetivos establecidos en el Concepts 1 Objetivos de los estados financieros de empresas comerciales, servirán como la fundación del trabajo conceptual de la Junta para contabilidad y estados financieros.

### 1-) Unidades gubernamentales

Este proyecto ha incluido en su ámbito de aplicación al gobierno. Sobre la base de este estudio y a la fecha, la Junta considera que no hay evidencia significativa que indique que los objetivos de esta declaración no son apropiados a los estados financieros externos de uso general de las unidades gubernamentales. De todos modos, la estructura apropiada para los estados financieros de las unidades gubernamentales aun sigue en discusión.

### 2-) Características distinguibles de organizaciones no comerciales

Las características que distinguen a las organizaciones no comerciales son:

- ✓ Reciben montos significativos de recursos provenientes de personas que no esperan recibir un reembolso o beneficios económicos proporcionales a los recursos provistos.
- ✓ Tienen propósitos operativos diferentes a proveer bienes o servicios obteniendo una ganancia.
- ✓ Ausencia de una participación accionaria definida de los propietarios que pueda ser vendida, transferida o que de derecho a una parte residual de la distribución de recursos debido a la liquidación de la organización.

### 3-) Contexto de los objetivos

El objetivo de los estados financieros es proveer información útil para la toma de decisiones económicas con el objeto de hacer elecciones entre los posibles usos de recursos escasos. Estos objetivos son afectados por el contexto económico, legal, político y social de los estados Unidos.

Las similitudes entre las organizaciones no comerciales y las empresas comerciales son:

- ✓ Producen bienes y servicios y utilizan recursos escasos para hacerlo. A veces, proveen esencialmente los mismos bienes y servicios.
- ✓ Obtiene recursos de fuentes externas
- ✓ Son parte integral de la economía nacional y se interrelacionan directa o indirectamente con otras organizaciones.
- ✓ Incurren en obligaciones, pagan impuestos y regulaciones
- ✓ Deben ser financieramente viables: Para lograr sus objetivos operativos, deben a largo plazo recibir al menos tantos recursos como los que necesitan para proveer bienes y servicios satisfactoriamente.
- ✓ Obtienen mano de obra y materiales pagando por ellos o acordando su pago en el futuro.
- ✓ Piden fondos prestados a través de préstamos bancarios, hipotecas u otros préstamos directos, o a través de la emisión de bonos.

Las diferencias entre las organizaciones no comerciales y las empresas comerciales se basan principalmente en el modo de obtener los recursos.

<b>Características</b>	<b>Org. no comerciales</b>	<b>Empresas comerciales</b>
Propósito de la venta de Bs. o servicios	Proveen Bs. o servicios a precios que igualan, exceden o están por debajo de los costos.	Proveen Bs. o servicios a precios que les permitan compensar a todos los proveedores de recursos.
Los proveedores de recursos tienen distinta motivación	No esperan recibir beneficios económicos. Proveen recursos para apoyar los objs de la Org. Estos pueden ser culturales, religiosos, científicos, sociales, políticos, etc.	Sus propietarios esperan retornos a través de dividendos o de una apreciación en dinero de sus acciones acorde con el riesgo que suponen.
Proceso de ubicación de fondos	Esta restringido por los proveedores de recursos u Org. gubernamentales, a través de presupuestos o restricciones.	Esta afectado por el mercado.

#### 4-) Características y limitaciones de la información provista

Los objetivos de los estados financieros son afectados no solo por el contexto, sino también por las características y limitaciones de la información provista. Algunas de sus limitaciones son:

- ✓ La necesidad de medirla utilizando una unidad monetaria.
- ✓ Proviene en mayor medida de estimaciones que de información exacta.
- ✓ Debe superar un análisis de costo y beneficio.

#### 5-) Tipos de usuarios y sus intereses

Muchas personas basan sus decisiones económicas en su conocimiento sobre las organizaciones no económicas y, por esta razón son consideradas usuarios potenciales de la información provista por los estados financieros. Entre los usuarios potenciales se encuentran: contribuyentes, personas que hacen subvenciones o donaciones, prestamistas, proveedores, empleados, administradores, directores, beneficiarios del servicio prestado, analistas financieros, accionistas, abogados, economistas, autoridades impositivas, el público en general, etc. Los siguientes grupos están especialmente interesados en la información provista por los estados financieros de una organización no comercial:

- ✓ Proveedores de recursos
- ✓ Personas que se benefician con los servicios prestados por la organización.
- ✓ Cuerpos de gobierno y fiscalización de la organización.
- ✓ Administradores.

## **Objetivos de los estados financieros**

### **1-) Información útil para tomar decisiones sobre ubicación de fondos**

Los estados financieros de organizaciones no comerciales deben proveer información útil para que los proveedores de recursos, presentes y potenciales, y otros usuarios, tomen decisiones sobre la ubicación de fondos en esas organizaciones.

La información debe ser comprensible para todos aquellos que tengan un conocimiento razonable de las actividades de la organización y que estén dispuestos a estudiarla con razonable diligencia. Los estados financieros no deben excluir información relevante por el mero hecho de que su complejidad la haga de difícil comprensión o porque algunos usuarios decidan no utilizarla.

Los proveedores de recursos son usuarios importantes de la información provista por los estados financieros y son quienes generalmente carecen de autoridad para obtener la información que desean.

### **2-) Información útil para medir los servicios y la habilidad para proveerlos**

Los estados financieros deben proveer información útil para que los proveedores de recursos, presentes y potenciales y otros usuarios midan los servicios que la organización presta y su habilidad para continuar haciéndolo. El objetivo de este interés es obtener información acerca del desempeño de la organización y de sus administradores durante un periodo.

### **3-) Información útil para medir la conducción de los administradores y su desempeño**

Los estados financieros deben proveer información sobre la conducción de los administradores y su desempeño en otros aspectos. Ellos no solo están encargados de la custodia y salvaguardia de los recursos de la organización, sino también de su uso eficiente y rentable.

Los proveedores de recursos de una organización no comercial deben asegurarse de que los administradores representen sus intereses y hagan juicios operativos de costo/beneficio para lograr los objetivos de la organización con el mínimo uso de recursos.

La información sobre el desempeño de la organización debe ser utilizada para controlar la conducción de los administradores a pesar de que los estados financieros tienen una capacidad limitada para hacer una división entre el desempeño de los administradores y el desempeño de la organización. Lo que sucede en una organización no comercial es en su mayor medida el resultado de la compleja interacción de muchos factores. Por esta razón no puede ser medida con razonable exactitud la participación que los administradores u otros factores tienen sobre este resultado final ni por la contabilidad ni por ningún otro análisis estadístico.

4-) Información acerca de los recursos económicos, obligaciones, recursos netos y sus cambios

#### Recursos económicos, obligaciones y recursos netos

Los estados financieros deben proveer información sobre los recursos económicos de una organización, obligaciones y recursos netos. Esa información permite a los proveedores de recursos identificar las fortalezas y debilidades financieras de la organización, evaluar la información sobre el desempeño de la organización durante un periodo y su capacidad para seguir prestando servicios.

La medición de los flujos de fondos potenciales es importante porque se relaciona directamente con la capacidad de la organización para proveer bienes y servicios. Los recursos provistos a las organizaciones no comerciales están generalmente restringidos en tiempo y en propósitos. De acuerdo a esto, los acreedores pueden medir sus perspectivas de flujos de fondos potenciales.

#### Naturaleza de las entradas y salidas de fondos y su relación

Los estados financieros deben proveer información acerca de los montos y clases de entradas y salidas de recursos durante un periodo. Debe distinguirse el flujo de recursos que cambia los recursos netos, de aquellos que no lo hacen. Los estados financieros deben proveer información sobre la relación entre entradas y salidas de recursos durante un periodo.

La utilización del criterio de lo devengado para la medición de los montos de entradas y salidas de recursos permite una mejor evaluación del rendimiento de la empresa que la utilización del criterio de lo percibido.

### Servicios y su realización

La información acerca de los servicios y su realización es útil para los proveedores de recursos y otros usuarios de la información contable, para medir el desempeño de la organización y para tomar decisiones sobre la ubicación de recursos porque:

- ✓ Los logros de una organización no comercial generalmente no pueden ser medidos en términos de ventas, utilidad o retorno de la inversión.
- ✓ Los proveedores de recursos pueden no tener acceso a la información sobre los bienes o servicios provistos si ellos no son usuarios o beneficiarios de los mismos.

Los estados financieros deben proveer información sobre los logros de una organización sin fines de lucro en lo referente a los servicios prestados. La información debe expresarse en términos de bienes o servicios producidos (salidas) y ésta puede incrementar el valor de la información provista acerca de los servicios prestados por la organización. Debe controlarse el cumplimiento de los requisitos de la información contable, pertinencia, confiabilidad, comparabilidad, verificabilidad y neutralidad.

### Liquidez

Los estados financieros deben proveer información acerca de cómo la organización obtiene y gasta su dinero efectivo u otros recursos líquidos, sobre sus deudas y pago de las mismas, y acerca de otros factores que puedan afectar su liquidez.

### 5-) Explicaciones e interpretaciones de la administración

Los estados financieros deben incluir explicaciones e interpretaciones para ayudar a sus usuarios a entender la información financiera provista. La administración tiene mas conocimiento de la empresa y sus asuntos que otras personas fuera de la misma como los proveedores de recursos.

## **2.4. CONCEPTS 5: Reconocimiento y medición en los estados financieros**

### **Fuente**

**Statement of Financial Accounting Concepts N°5 “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”, documento emitido por la Financial Accounting Standards Board de los estados Unidos de América (F.A.S.B.) en diciembre de 1984.**

### **Introducción**

#### **Estados Financieros**

- 1-) Estados Financieros, otros Reportes y Reconocimiento.
- 2-) Conjunto de Estados Financieros.
- 3-) Propósitos y limitaciones de los Estados Financieros.
- 4-) Estados Financieros individuales.
  - Estado de posición financiera
  - Estado de Ingresos y Resultado total
  - Estado de flujos de fondos
  - Estado de aportes y retiros de los propietarios.

#### **Criterio de Reconocimiento**

#### **Orientación en la aplicación de los criterios**

#### **Reconocimiento de cambios en activos y pasivos**

### **Introducción**

Esta declaración determina un criterio para el reconocimiento de que información debe ser incluida en los estados financieros y cuando. También trata sobre algunos temas de medición que están relacionados con el reconocimiento.

Medición consiste en elegir un atributo de un ítem en base al cual realizar su medición y también, una escala de medición, comúnmente llamada “unidad de medida”. Esta declaración manifiesta la idea de que diferentes atributos son utilizados para medir distintos ítems en los estados financieros.

Esta declaración es de aplicación para las empresas comerciales.

## **Estados Financieros**

### 1-) Estados Financieros, otros Informes y Reconocimiento.

Los estados financieros son una expresión formal de nombres y montos de dinero que provienen de los registros contables. Pueden mostrar la situación financiera de un ente en un momento determinado o los cambios producidos en la misma durante un periodo de tiempo. Los ítems reconocidos en los estados financieros son representaciones de recursos, derechos de terceros sobre esos recursos y los efectos de las transacciones y otros eventos y circunstancias sobre los anteriores.

Reconocimiento es el proceso de incorporar un ítem en los estados financieros como un activo, pasivo, ingreso, gasto, etc. El reconocimiento incluye división del ítem en palabras y números.

Las limitaciones impuestas en esta declaración se aplican solo a los estados financieros, quedando afuera las notas, información complementaria u otros medios de proveer información.

### 2-) Conjunto de estados financieros.

Un conjunto completo de estados financieros para un periodo debería mostrar:

- Posición financiera al final del periodo.
- Ingresos para el periodo.
- Resultado total.
- Flujos de fondos durante el periodo.
- Aportes y retiros de los propietarios durante el periodo.

### 3-) Propósitos y limitaciones de los estados financieros.

Cada Estado financiero provee un tipo distinto de información y con limitadas excepciones, las distintas variedades de información no pueden ser combinadas en un número menor de estados.

La clasificación en los estados financieros facilita el análisis, agrupando ítems con características similares y separando aquellos que son distintos. Esta información resulta de procesar muchos datos y por lo tanto se hace necesario simplificarlos y condensarlos. Las cosas y eventos reales que afectan a una empresa comercial son representados por medio de palabras y números, los cuales son necesariamente un símbolo simplificado de la realidad.

Los estados financieros se interrelacionan porque reflejan distintos aspectos de las mismas transacciones o eventos que afectan a la entidad.

### 4-) estados financieros individuales.

Los estados financieros que proveen esta información son:

#### Estado de posición financiera

Un estado de posición financiera provee información sobre el activo, pasivo y patrimonio en un momento determinado. Esta declaración muestra la estructura de recursos de un ente y su estructura financiera.

Este tipo de estado no intenta mostrar el valor de una empresa comercial pero, junto con otros informes puede proveer información útil para quien desea hacer sus propias estimaciones. Estas estimaciones y análisis son parte de un análisis financiero.

Algunas funciones importantes del estado de posición financiera son ayudar a los usuarios a medir factores tales como la liquidez del ente, su flexibilidad financiera, nivel de ingresos y riesgo.

#### Estado de Ingresos y Resultado total

Estos dos estados juntos (Estado de Ingresos y Resultado total), proveen información sobre el monto y el modo en que se han producido los aumentos y disminuciones de todos los recursos, sin considerar las transacciones con los propietarios, durante un periodo.

(a) *Ingresos*

No incluyen los efectos acumulativos de ciertos ajustes contables de periodos anteriores que son reconocidos en el presente ejercicio. Los ingresos constituyen una medida del rendimiento del ente en un periodo y por lo tanto excluyen todos los elementos extraños al periodo en cuestión.

El concepto de ingreso se orienta hacia lo que el ente ha recibido o razonablemente espera recibir por su producto final y lo que ha gastado para producir y distribuir ese producto final.

(b) *Resultado total*

Es una medida global de los efectos de las transacciones y otros eventos sobre el ente, incluyendo todos los cambios producidos en el patrimonio del ente durante el periodo debido a otras transacciones, eventos y circunstancias excepto aquellos provenientes de aportes y retiros de los propietarios.

Los estados de Ingresos y Resultado total son similares, tienen los mismos elementos exceptuando dos clases de elementos que no forman parte del estado de ingresos:

- Efectos acumulativos de ciertos ajustes contables de periodos anteriores que son reconocidos en el presente ejercicio.
- Otros cambios en el patrimonio neto que son reconocidos en el periodo (Resultados por tenencia).

Es importante el concepto de capital a mantener para medir el rendimiento del ente. Los estados financieros nombrados en esta declaración se basan en el concepto de capital financiero.

Estado de flujos de fondos

El estado de flujo de fondos refleja –directa o indirectamente- las entradas de dinero efectivo clasificadas por fuente y los pagos en efectivo clasificados por uso durante un periodo. Provee información sobre los montos, las causas e intervalos de tiempo entre los ingresos y el ingreso global y sus correspondientes pagos o cobros.

### Estado de aportes y retiros de los propietarios.

El estado de aportes y retiros de los propietarios refleja el monto y el modo en que se han producido aumentos y disminuciones en el patrimonio del ente debido a transacciones con propietarios, durante un periodo.

Los aportes de los propietarios incrementan la participación de los mismos en el ente y pueden ser entregados en forma de dinero en efectivo, bienes o servicios, o cancelación de pasivos del ente.

Los retiros de los propietarios disminuyen la participación de los mismos.

### Criterio de Reconocimiento

Un ítem y la información correspondiente a él deben cumplir estos cuatro criterios fundamentales de reconocimiento:

- Definiciones: El ítem debe cumplir la definición de un elemento de los estados financieros.

Para ser reconocido en los estados financieros, un activo debe cumplir la definición de activo, y así todos los demás elementos.

- Posibilidad de medirlo: Debe tener un atributo relevante que pueda ser medido con suficiente confiabilidad.

Los elementos de los estados financieros pueden ser medidos por medio de distintos atributos, en función de la naturaleza del elemento y la pertinencia y confiabilidad del mismo.

Cinco diferentes atributos son utilizados en la practica:

- 1) Costo histórico Es el monto de dinero en efectivo, o su equivalente, pagado para adquirir un activo, generalmente ajustado por amortización u otras distribuciones. Los pasivos que incluyen obligaciones son medidos según los beneficios históricos. Es decir, el monto de dinero en efectivo, o su equivalente, recibido cuando la obligación fue generada, pudiendo ser ajustado el monto por amortización u otras distribuciones.

- 2) Costo actual Es el monto de dinero en efectivo, o su equivalente, que debería ser pagado si el mismo activo o uno similar tuviera que ser adquirido en el momento presente.
- 3) Costo actual de mercado Es el monto de dinero en efectivo, o su equivalente, que podría ser obtenido en caso de venderse el activo.
- 4) Valor neto de realización Es monto de dinero en efectivo no descontado, o su equivalente, en el cual se espera poder convertir un activo debido al curso de los negocios menos sus costos directos. Los pasivos que incluyen montos conocidos o estimados a ser pagados en una fecha desconocida en el futuro, son medidos generalmente por medio del valor neto de cancelación. Es decir, el monto de dinero en efectivo no descontado, o su equivalente, que se espera deberá ser pagado para liquidar una obligación en el curso de los negocios, incluyendo los costos directos si fuera necesario.

Esta declaración caracteriza a la práctica actual como basada en diferentes atributos. No intenta elegir un solo atributo, en cambio sugiere el uso de distintos atributos y discute acerca de su adecuado uso en las diferentes situaciones.

La unidad de medida en los estados financieros en la práctica actual es la moneda nominal sin ajustes debido a cambios en el poder de compra o en el valor del dinero a lo largo del tiempo.

- Pertinencia: La información sobre el ítem es capaz de hacer una diferencia en la toma de decisiones de los usuarios.
- Confiabilidad: La información es una representación fiel, verificable y neutral.

### **Orientación en la aplicación de los criterios**

Esta sección plantea la necesidad de proveer una orientación en la aplicación de los criterios utilizados para reconocer los componentes de ingresos. Esto es muy importante debido a que esta información es decisiva al momento de evaluar el rendimiento de un ente durante un periodo.

### Ingresos y ganancias

Esta orientación en el reconocimiento de ingresos y ganancias tiene como objetivo proveer un nivel aceptable de seguridad acerca de la existencia y el monto de los mismos antes de que sean reconocidos.

El reconocimiento implica la consideración de dos factores:

(a) *Realizado o Realizable*

Los ingresos y las ganancias generalmente no son reconocidos hasta que están realizados o son realizables. Son realizados cuando los productos u otros servicios son intercambiados por dinero en efectivo o derecho a dinero en efectivo.

Son realizables cuando están listos para ser convertidos en un monto conocido de dinero en efectivo o un derecho sobre dinero en efectivo. Deben cumplir con dos condiciones: (i) estar expresados en unidades intercambiables o sea, ser fungibles, y (ii) estar valorados a un precio existente en el mercado, haciendo posible su rápida absorción por el mismo en las cantidades que posee la empresa sin afectar el precio.

(b)

Los ingresos no son reconocidos hasta que han sido ganados. Las actividades que desarrolla una empresa para obtener ingresos incluyen producir o revender bienes, prestar servicios u otras actividades que constituyen su actividad principal. Los ingresos serán considerados ganados cuando la entidad haya completado lo que debe hacer para recibir los beneficios representados por los ingresos.

### Gastos y Perdidas

Esta orientación en el reconocimiento de gastos y perdidas tiene como objetivo reconocer el consumo de beneficios económicos o la ocurrencia o descubrimiento de una futura pérdida de beneficios económicos durante un periodo. Los gastos y perdidas son generalmente reconocidos cuando se consumen beneficios económicos para producir o revender bienes, prestar servicios, u otras actividades que constituyan su actividad principal. También se pueden producir cuando se espera que un activo previamente reconocido provea menores beneficios o ninguno.

*(a) Consumo de beneficios*

El consumo de beneficios puede ser reconocido durante un periodo de forma directa o relacionándolo con los ingresos reconocidos durante el mismo periodo.

*(b) Perdida o falta de beneficios futuros*

La perdida o gasto es reconocido cuando se hace evidente que un beneficio económico previamente reconocido de un activo ha sido reducido o eliminado, o que un pasivo ha sido incrementado, sin beneficios económicos asociados.

**Reconocimiento de cambios en activos y pasivos**

El reconocimiento inicial de un activo o un pasivo, se realiza generalmente teniendo en cuenta los precios de intercambio a la fecha en que se hace el reconocimiento. Una vez reconocido un activo o un pasivo, estos conservan su valor hasta que un evento los modifica y cumple el criterio de reconocimiento.

Los eventos que modifican a un activo o pasivo son de dos clases:

- (a) Entrada y salida de bienes y dinero en efectivo.
- (b) Cambio del monto de los activos o pasivo durante su tenencia. Estos pueden ser: (i) cambios en la utilidad o sustancia y (ii) cambios en el precio.

La información basada en precios actuales debería ser reconocida solo si es suficientemente pertinente y confiable para justificar los costos correspondientes y si es más relevante que la información alternativa.

**2.5. CONCEPTS 6: Elementos de los estados Financieros****Fuente**

**Statement of Financial Accounting Concepts N°6 “Elements of Financial Statements”, documento emitido por la Financial Accounting Standards Board de los estados Unidos de América (F.A.S.B) en diciembre de 1985.**

## **Introducción**

Alcance y contenido de esta declaración

## **Definición de los elementos**

1-) Activo

2-) Pasivo

3-) Patrimonio o Activo neto

4-) Acciones de una empresa comercial

5-) Aportes y retiros de los propietarios

6-) Resultado total de una empresa comercial

Concepto de capital a mantener

Características, fuentes y componentes del resultado total

7-) Ingresos

8-) Gastos

9-) Perdidas y Ganancias

Características

Ingresos, Gastos, Ganancias y Perdidas

10-) Activo neto de una organización no comercial

Características

Clases de activo neto

Restricciones impuestas por los proveedores de recursos

Restricciones temporarias y permanentes

Mantenimiento del Activo neto

Transacciones y eventos que producen cambios en el Activo neto

## **Criterio de lo devengado y conceptos relacionados**

- 1-) Concepto de lo devengado
- 2-) Devengamiento y diferimiento (Incluyendo amortización y distribución)
- 3-) Realización y Reconocimiento
- 4-) Reconocimiento, correspondencia y distribución

## **Introducción**

### Alcance y contenido de esta declaración

Esta declaración define 10 elementos de los estados financieros: 7 elementos de estados financieros de empresas comerciales y de organizaciones no comerciales (activos, pasivos, patrimonio neto y activo neto, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas) y 3 elementos pertenecientes a estados financieros de empresas comerciales exclusivamente (aportes de los propietarios, retiros de los propietarios e resultado total).

Elementos se define como clases generales (activo, pasivo, etc.). Items son los particulares hechos económicos y eventos (efectivo, venta de mercaderías). Esta declaración se dedica a las clases generales y sus características.

Las definiciones en esta declaración corresponden a hechos económicos y eventos que son relevantes para la toma de decisiones acerca de inversiones, créditos y otras decisiones sobre distribución de fondos y por lo tanto son relevantes para los estados financieros.

Los elementos de los estados financieros se dividen en dos clases:

- *Activos, pasivos, patrimonio o activo neto* Describen niveles o montos de recursos en un determinado momento. Son modificados por los elementos de la otra clase y presentan un resultado acumulativo.
- *Resultado total y sus componentes (ingresos, gastos, ganancias, pérdidas y en empresas comerciales aportes y retiros de los propietarios)* Describen efectos de las transacciones y otros eventos y circunstancias que afectan a una entidad durante un periodo.

## **Definición de los elementos**

## 1-) Activo

Los activos son los futuros probables beneficios económicos obtenidos o bajo el control de un ente individual como resultado de una transacción o por hechos del pasado.

### Características

Un activo tiene tres características principales:

- Implica un probable futuro beneficio que involucra una capacidad, simple o en combinación con otros activos, para contribuir directa o indirectamente a un futuro flujo positivo de fondos.
- Un ente controla los beneficios que produce.
- El derecho que tiene el ente sobre el bien proviene de una transacción u otro evento que ya ha ocurrido.

La característica en común que tiene todos los activos es el “futuro beneficio económico”. El dinero en efectivo es valioso por lo que puede comprar. Puede ser cambiado por casi cualquier bien o servicio y también puede ser guardado e intercambiado en el futuro. Su poder de compra es la base de su valor y beneficio económico futuro. (Poder cancelatorio ilimitado)

Otros activos en cambio pueden beneficiar a un ente al intercambiarlos por otros bienes o servicios, al ser usados para producir bienes o servicios, para incrementar el valor de otros activos, o para cancelar pasivos.

### Transacciones y eventos que producen cambios en el activo

Los activos de un ente pueden ser modificados por sus transacciones y actividades o por otros eventos. El valor de un activo puede incrementarse a través de su uso, combinación o transformación de manera de convertirlo en otro bien o servicio. En algunas transacciones o eventos aumenta el valor de un activo y disminuye el de otro. También puede suceder que los activos sean modificados por otros eventos y circunstancias que estén fuera del control del ente.

Una vez adquirido, un activo continua siéndolo hasta que el ente lo cobra, transfiere a otro ente o lo desgasta completamente. También puede ser a causa de otro evento o circunstancia debido a la cual se destruye el beneficio futuro o el ente pierde la capacidad de obtenerlo.

## 2-) Pasivo

Los pasivos son los futuros probables sacrificios de beneficios económicos, derivados de obligaciones presentes de un ente individual, de entregar activos o brindar servicios a otros entes en el futuro, como resultado de transacciones o hechos del pasado.

### Características

Un pasivo tiene tres características principales:

- ❑ Consiste en una obligación o responsabilidad presente de uno o mas entes que implica el acuerdo de una probable futura transferencia o uso de bienes a una fecha determinada o determinable, debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor.
- ❑ La obligación o responsabilidad obliga a un ente en particular dejándolo con poca o ninguna posibilidad de evitar el cumplimiento del sacrificio económico futuro.
- ❑ La obligación del ente se origino en una transacción o evento que ya ha ocurrido.

A pesar de que la mayoría de los pasivos resultan de acuerdos entre distintos entes, algunas obligaciones son impuestas por el gobierno, una corte o son aceptados para evitar los anteriores. Y otros se relacionan con otras transferencias no reciprocas del ente hacia uno o más entes (impuestos, regulaciones o una donación). Otro tipo de pasivos proviene de obligaciones voluntarias. Estas obligaciones carecen de sanción legal, pero son contraídas para evitar una sanción moral o social o por costumbre. Este concepto debe ser aplicado con cuidado. Su aplicación incorrecta puede afectar el reconocimiento de un pasivo.

### Transacciones y eventos que producen cambios en el pasivo.

Los pasivos de un ente pueden ser modificados por sus transacciones y actividades o por otros eventos. Desde su creación, un pasivo continua siéndolo hasta que el ente lo cancela o hasta que otro evento o circunstancia libera al ente de su responsabilidad.

La incertidumbre acerca de la economía y las actividades y resultados económicos puede impedir saber si un ítem en particular debe ser identificado como un activo, pasivo u otro elemento. Todos los modelos financiero-contables tienen limitaciones. Esta es una de ellas, y su resultado puede ser no reconocer un elemento como activo o pasivo a pesar de que responda a su definición, o posponer su reconocimiento hasta que su existencia sea más probable o su medición sea más confiable.

### 3-) Patrimonio o Activo neto

El patrimonio o activo neto es el interés residual de los activos de una entidad que queda después de deducir sus pasivos. Representa la diferencia entre los activos de un ente y sus pasivos. En una empresa comercial, el patrimonio es la representación de los intereses de los propietarios. En una organización sin fines de lucro, la cual no tiene un interés representativo de los propietarios en el mismo sentido que en una empresa comercial, el patrimonio se divide en tres clases: de disponibilidad restringida permanente o temporal y sin restricción.

### 4-) Acciones de una empresa comercial

#### Características

En una empresa comercial, el patrimonio es la representación de los intereses de los propietarios. Esto se origina por el derecho de propiedad e incluye una relación entre la empresa y sus propietarios. Debido a que el patrimonio es un derecho o interés sobre los activos de la empresa, se puede ver como un interés residual:

El patrimonio es el activo neto, es decir, la diferencia entre los activos de la empresa y sus pasivos. El patrimonio se ve modificado por los aumentos o disminuciones del activo neto producidos por recursos de no propietarios así como también por aportes y retiros de los propietarios.

La distribución del patrimonio entre sus propietarios esta limitado, frecuentemente por ley, en la forma de dividendos en efectivo así como también dividendos consistentes en la distribución de otros activos. La existencia de patrimonio es condición necesaria pero no suficiente para la distribución del mismo entre los propietarios del ente. En cambio, esta si bien es una decisión de los propietarios, debe en primer lugar cumplir con la ley, regulaciones y acuerdos realizados con otras empresas. Generalmente una empresa no esta obligada a distribuir activos a los propietarios, excepto en el caso de su liquidación. La empresa puede también, decidir distribuir activos entre los propietarios en la forma de dividendo.

Una empresa puede tener distintas clases de acciones, ordinarias o preferidas, con diferentes grados de riesgo provenientes de distintos derechos a participar en la distribución de los activos de la empresa o distintas prioridades en el momento de reclamar el derecho a participar en la distribución correspondiente a la liquidación de la empresa.

#### Transacciones y eventos que producen cambios en el patrimonio neto

Hay tres tipos distintos de transacciones y eventos que afectan a una empresa comercial:

- 1) Todos los cambios en activos y pasivos no acompañados con un cambio en el patrimonio. Esta clase comprende 4 tipos de transacciones que son comunes en las empresas:
  - a. Intercambio de activos por activos
  - b. Intercambio de pasivos por pasivos
  - c. Adquisición de activos generando un pasivo
  - d. Cancelación de un pasivo transfiriendo activos
- 2) Todos los cambios en activos y pasivos acompañados con un cambio en el patrimonio. Esta clase comprende:
  - a. Resultado total cuyos componentes son:
    - Ingresos
    - Ganancias

- Gastos
  - Perdidas
  - a. Todos los cambios en el patrimonio originados en transferencias entre una empresa comercial y sus propietarios.
  - Aportes de los propietarios
  - Retiros de los propietarios
- 3) Cambios en el patrimonio que no afectan a los activos o pasivos Son cambios cualitativos en el patrimonio que no afectan su definición ni su monto (convertir acciones ordinarias en extraordinarias)

#### 5-) Aportes y retiros de los propietarios

Los aportes de los propietarios son incrementos en el patrimonio de una empresa comercial resultantes de una transferencia a la misma de cosas con valor para incrementar los intereses de los propietarios (patrimonio) de parte de otro/s ente/s. Los aportes mas comunes de los propietarios son activos, pero también pueden consistir en servicios o cancelación o conversión de pasivos de la empresa.

Los retiros de los propietarios son decrementos en el patrimonio de una empresa comercial resultantes de transferir activos, prestar servicios o asumir una obligación como propia.

#### 6-) Resultado total de una empresa comercial

El resultado total es la variación en el patrimonio de una empresa comercial durante un periodo derivada de transacciones u otro hechos y circunstancias que no sean recursos de los propietarios. Esto incluye todas las variaciones en el patrimonio durante un periodo, excepto aquellas que resultan de aportes y retiros de los propietarios.

#### Concepto de capital a mantener

Definir el capital a mantener es un requisito para separar el retorno de la inversión, del retorno sobre la inversión, porque solo los flujos de fondos positivos que superen el monto requerido para mantener el capital serán considerados como un retorno sobre el patrimonio.

Existen dos conceptos principales de capital a mantener:

*Capital financiero* Puede ser expresado en moneda constante u homogénea.

*Capital Físico* Se expresa en los términos de mantener la capacidad operativa para proveer una cantidad constante de bienes y servicios.

La mayor diferencia entre ellos se basa en como son afectados por los cambios de precios de activos y pasivos durante un periodo. Bajo el concepto de capital financiero los efectos de esos cambios son reconocidos como “resultado por tenencia”. En cambio, bajo el concepto de capital físico esos cambios serán considerados como “ajustes del capital a mantener” y no reflejarán resultados.

El concepto de capital financiero es el punto de vista tradicional y es el elegido para la realización de los estados financieros.

Características, fuentes y componentes del resultado total

El resultado total de una empresa comercial proviene de:

- a. Intercambios y otras transferencias entre la empresa y otros entes distintos a los propietarios.
- b. La producción de la empresa.
- c. Cambios en los precios y otros efectos de las interacciones entre la empresa y su contexto económico, legal, social, político y físico.

7-) Ingresos

Son flujos positivos de fondos o cualquier otro aumento de los activos de un ente, cancelación de sus pasivos o una combinación de ambos, provenientes de su producción de bienes, prestación de servicios u otras actividades que constituyan su actividad principal.

8-) Gastos

Son flujos negativos de fondos, consumo de bienes, generación de pasivos o una combinación de ambos, provenientes de su producción de bienes, prestación de servicios u otras actividades que constituyan su actividad principal.

## 9-) Perdidas y Ganancias

Las ganancias son los aumentos del patrimonio que se originan en operaciones periféricas o incidentales o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de ingresos o de aportes de propietarios.

Las perdidas son las disminuciones del patrimonio que se originan en operaciones periféricas o incidentales o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de gastos o de distribuciones a los propietarios.

### Características

Las ganancias y las perdidas provienen de transacciones, eventos y circunstancias periféricas o incidentales, que generalmente están fuera del control del ente. Pueden distinguirse algunas fuentes:

- Resultan de comparar los beneficios y los costos en transacciones periféricas o incidentales con otros entes.
- Resultan de transferencias no recíprocas entre un ente y otros entes que no son propietarios.
- Resultan de retener activos o pasivos mientras que sus valores cambian.
- Resultan de factores ambientales.

Las ganancias y las perdidas también pueden ser clasificadas en operativas y no operativas dependiendo de su relación con la actividad principal del ente.

### Ingresos, Gastos, Ganancias y Perdidas

Los ingresos y las ganancias son parecidos, así como los gastos y las perdidas, pero algunas diferencias son significativas para determinar el rendimiento del ente. La diferencia reside en la fuente de los resultados que puede ser la actividad principal del ente en el caso de ingresos y gastos o por el contrario actividades periféricas o incidentales en el caso de las ganancias y perdidas.

Las definiciones de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas en esta declaración pretenden dar una guía general pero no distinguir en forma precisa la diferencia entre los anteriores conceptos. Estas distinciones entre ingresos y ganancias, o entre gastos y pérdidas dependen de muchos factores propios del ente en cuestión, de sus operaciones y sus actividades.

#### 10-) Activo neto de una organización no comercial

##### Características

El activo neto en una organización sin fin de lucro, como en una empresa comercial, es la diferencia entre los activos del ente y sus pasivos pero, a diferencia de la empresa comercial no constituye la representación de los intereses de los propietarios.

Los activos netos de una organización sin fines de lucro se clasifican en tres tipos mutuamente excluyentes, de disponibilidad restringida permanente o temporal y sin restricción.

##### Clases de activo neto

Los activos netos de disponibilidad restringida en forma permanente resultan de:

- (a) Contribuciones y otros flujos positivos de fondos cuyo uso por el ente esta limitado por las imposiciones de los proveedores de recursos. Esta limitación no desaparece por el paso del tiempo ni por medio de alguna acción específica del ente.
- (b) Otros aumentos de activos realizados en las mismas condiciones que el anterior.
- (c) Resultado de una redistribución de los activos netos debido a las imposiciones de los proveedores de recursos.

Los activos netos de disponibilidad restringida temporal resultan de:

- (a) Contribuciones y otros flujos positivos de fondos cuyo uso por el ente esta limitado por las imposiciones de los proveedores de recursos. Esta limitación puede desaparecer por el paso del tiempo o por el accionar del ente de acuerdo a las estipulaciones.

- (b) Otros aumentos de activos realizados en las mismas condiciones que el anterior.
- (c) Resultado de una redistribución de los activos netos debido a las imposiciones de los proveedores de recursos

Los activos de disponibilidad irrestricta resultan de:

- (a) Todos los ingresos, gastos, pérdidas y ganancias que no provoquen cambios en los activos de disponibilidad restringida, ya sea permanente o temporaria.
- (b) Resultado de una redistribución de los activos netos debido a las imposiciones de los proveedores de recursos o a la transformación de un activo de disponibilidad restringida en un activo de disponibilidad irrestricta debido al paso del tiempo o al cumplimiento por parte del ente de determinadas acciones.

#### Restricciones impuestas por los proveedores de recursos

Las diferencia que existe entre las clases de activos netos se debe al grado de restricción de los mismos por parte de los proveedores de recursos. Restricción se refiere al límite impuesto a una organización sin fines de lucro respecto del uso de los activos por parte de los proveedores de recursos. Este límite impide a la organización utilizar sus recursos de otra forma distinta a la dispuesta.

#### Restricciones temporarias y permanentes

Las restricciones temporarias pueden ser:

- (a) Restricciones de tiempo El límite consiste en utilizar los recursos en un determinado periodo de tiempo o en una fecha específica.
- (b) Restricciones de propósito El límite consiste en utilizar los recursos para cumplir un determinado objetivo.

Estas dos restricciones pueden ser satisfechas, ya sea por el paso del tiempo o por acciones a realizar por el ente. Por esta razón son llamadas temporarias, una vez que la restricción es satisfecha la restricción desaparece.

Las restricciones permanentes determinan que los recursos deben ser conservados en forma permanente, pero le permiten al ente consumir o gastar el ingreso derivado de los mismos.

### Mantenimiento del Activo neto

A pesar de que las organizaciones sin fines de lucro no tienen una representación de los intereses de los propietarios de la misma forma que las empresas comerciales, igualmente necesitan determinar el concepto de capital a mantener con el objetivo de reflejar la relación entre entradas y salidas de recursos durante un periodo.

### Transacciones y eventos que producen cambios en el Activo neto

Hay tres tipos distintos de transacciones y eventos que afectan a una organización sin fines de lucro:

1. Todos los cambios en activos y pasivos no acompañados con un cambio en el activo neto. Esta clase comprende:
  - (a) Intercambio de activos por activos
  - (b) Intercambio de pasivos por pasivos
  - (c) Adquisición de activos generando un pasivo
  - (d) Cancelación de un pasivo transfiriendo activos
2. Todos los cambios en activos y pasivos acompañados con un cambio en el activo neto. Esta clase comprende:
  - (a) Ingresos
  - (b) Ganancias
  - (c) Gastos
  - (d) Perdidas

3. Cambios en el activo neto que no afectan a los activos o pasivos  
Son cambios cualitativos en el activo neto que no alteran su monto.
- (e) Redistribuciones entre distintas clases de activos netos debido a cambios en las disposiciones de los proveedores de recursos.
  - (f) Cambios dentro de una clase de activo neto.

### **Criterio de lo devengado y conceptos relacionados**

#### 1-) Concepto de lo devengado

El criterio de lo devengado busca mostrar los efectos financieros sobre un ente, de transacciones, eventos y circunstancias que tienen consecuencias sobre el monto de efectivo del mismo durante el periodo en que estas se producen y no solo durante los periodos en que se producen flujos de fondos.

#### 2-) Devengamiento y diferimiento (Incluyendo amortización y distribución)

El concepto de lo devengado incluye no solo devengamiento sino también diferimiento, además de amortización y distribución. Devengamiento es el proceso contable de reconocer activos, pasivos, o activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas relacionadas con montos a ser recibidos en el futuro.

El concepto de diferimiento es el proceso contable de reconocer un pasivo resultante de una entrada actual de dinero o un activo resultante de un actual pago, con diferimiento en el reconocimiento de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Este reconocimiento se difiere hasta el momento en el cual la obligación que genero el pasivo es satisfecha en parte o completamente, o cuando los futuros beneficios económicos relacionadas con el activo fueron usados o perdidos en parte o completamente.

Distribución es el proceso contable de asignar o distribuir una cantidad de acuerdo a un plan o formula. Este concepto incluye a la amortización, que es el proceso contable de reducir un monto por medio de pagos regulares o anotaciones aclaratorias.

### 3-) Realización y Reconocimiento

Realización es el proceso de convertir recursos que no son dinero en efectivo o derechos en dinero y es utilizado en los estados financieros para referirse a ventas de activos por dinero o a derechos sobre dinero. El reconocimiento es el proceso formal de incorporar un ítem a los estados financieros de un ente.

### 4-) Reconocimiento, correspondencia y distribución

La diferencia más importante entre el criterio de lo devengado y el criterio de lo percibido es el momento en que se reconocen los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. El criterio de lo devengado utiliza los procedimientos devengamiento, diferimiento y distribución cuyo objetivo es relacionar las cuentas de resultado con un periodo determinado para poder reflejar el rendimiento del ente.

Correspondencia entre costos significa reconocer simultáneamente o en forma combinada los ingresos y gastos que provienen de las mismas transacciones o eventos. En algunos entes, hay transacciones o eventos que provocan simultáneamente un ingreso y uno o más gastos. Muchos gastos que no pueden relacionarse con un ingreso en particular, en cambio lo hacen con un periodo.

Hay activos que brindan beneficios a la entidad por muchos periodos. Los gastos resultantes de su uso son generalmente distribuidos a los periodos correspondientes a la vida útil del activo en cuestión. Se utiliza para esto un procedimiento sistemático y racional.

## **3. Borrador de la declaración de principios para los estados financieros Marco conceptual del Reino Unido.**

### **Fuente**

**Draft Statement of Principles (Borrador de la Declaración de Principios), documento emitido por el Accounting Standards Board del Reino Unido en marzo de 1999. Fue obtenido de su pagina web <http://www.asb.org.uk>**

### **Una perspectiva general**

## **Introducción**

### **Capitulo 1 Objetivo de los estados financieros**

### **Capitulo 2 Los estados financieros**

### **Capitulo 3 Características cualitativas de la información contable**

### **Capitulo 4 Elementos de los estados financieros**

### **Capitulo 5 Reconocimiento en estados financieros**

### **Capitulo 6 Medición en estados financieros**

### **Capitulo 7 Presentación de estados financieros**

### **Capitulo 8 Contabilidad para intereses en otras entidades**

## **Introducción**

El borrador de la Declaración de principios para estados financieros determina los principios que creemos deben aplicarse a la preparación y presentación de estados financieros que:

- ✓ Son preparados para entidades orientadas a obtener ganancias.
- ✓ Tienen como objetivo brindar una imagen fielmente representativa o ser consistente con los estados financieros que brindan una imagen fielmente representativa.

### **Capitulo 1 Objetivo de los estados financieros**

El objetivo de los estados financieros es proveer información sobre el rendimiento financiero de una entidad y sobre su posición financiera. Esta última resulta útil a un amplio rango de usuarios para medir la conducción de los administradores y para tomar decisiones económicas.

El objetivo de los estados financieros puede generalmente ser encontrado poniendo énfasis en las necesidades de los inversores presentes y potenciales. Los inversores necesitan información sobre el rendimiento financiero y la posición financiera de la entidad, lo que les resulta útil para evaluar su habilidad para generar dinero en efectivo (incluyendo el momento y certidumbre de su generación) y para medir la adaptabilidad financiera de la entidad.

Los estados financieros no proveen toda la información que necesitan los usuarios; en cambio, sirven como marco de referencia con el cual los usuarios pueden evaluar la información mas específica que obtienen de otras fuentes.

## **Capitulo 2 Los estados financieros**

Los estados financieros informan sobre todas las actividades y recursos bajo el control de la entidad que los ha preparado.

- Los estados financieros de una entidad individual informan sobre las actividades y recursos bajos el control directo de la entidad.
- Los estados financieros consolidados informan sobre las actividades y recursos bajo el control directo e indirecto de la entidad; es decir, sobre las actividades que lleva a cabo la propia entidad, sus propios activos y pasivos y también sobre las actividades, activos y pasivos de sus subsidiarias.

## **Capitulo 3 Características cualitativas de la información contable**

Al momento de decidir que información debe ser incluida, cuando debe ser incluida y como debe ser presentada, lo importante es asegurar que los estados financieros presentan información útil.

La información financiera es útil cuando es:

- **Pertinente** Tiene la habilidad de influir las decisiones económicas de los usuarios.
- **Confiable** Tiene tres condiciones:

1. Representa fielmente lo que se propone representar o lo que puede ser razonablemente representado.
  2. Esta completamente libre de desviaciones deliberadas o sistemáticas o de material erróneo.
  3. Incluye un grado de prudencia bajo condiciones de incertidumbre.
- Comparable Si permite a los usuarios discernir y evaluar las similitudes y diferencias entre la naturaleza y los efectos de las transacciones y otros eventos de diferentes periodos o de diferentes entidades.
  - Comprensible Su significatividad puede ser percibida por los usuarios que tiene un razonable conocimiento de los negocios, actividades económicas y contabilidad y que estén dispuestos a estudiar la información con razonable diligencia.

Si surge un conflicto entre las anteriores características, debe realizarse un intercambio entre ellas que permita mantener el objetivo de los estados financieros. Por ejemplo, si la información es la más pertinente pero no la más confiable o viceversa, la información elegida debe ser la más pertinente entre las que son confiables.

Las características descritas arriba pueden ser utilizadas para maximizar su utilidad. La evaluación de la significatividad es utilizada para determinar si la utilidad de la información es tan valiosa como para requerir su inclusión en los estados financieros. Una determinada información es significativa cuando su inclusión de manera incorrecta o su omisión puede afectar las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros.

#### **Capítulo 4 Elementos de los estados financieros**

Los efectos de las transacciones y otros eventos sobre el rendimiento financiero y la posición financiera de la entidad deben ser reflejados en los estados financieros en una forma altamente agregada. Se impone orden en este proceso, especificando y definiendo las clases de elementos que representan los aspectos clave de aquellas transacciones y eventos. Los elementos principales y sus definiciones son los siguientes:

- *Activo* Derecho u otro acceso a futuros beneficios económicos como resultado de una transacción o evento del pasado.
- *Pasivo* Obligaciones de transferir beneficios económicos como resultado de transacciones o eventos del pasado.
- *Interés de los propietarios* Monto residual que proviene de deducir todos los pasivos de la entidad de todos sus activos.
- *Ganancias* Aumentos en el interés de los propietarios que no resultan de transferencias con los mismos.
- *Pérdidas* Disminuciones en el interés de los propietarios que no resultan de transferencias con los mismos.

Los únicos elementos a ser incluidos en las cuentas de resultado y en otros estados de rendimiento financiero son los que corresponden a las definiciones de ganancias y pérdidas dadas anteriormente, las cuales incorporan los conceptos de ingresos y gastos respectivamente. Los únicos elementos a ser incluidos en el balance general (Estado de posición financiera) son activos, pasivos y el interés de los propietarios (patrimonio neto).

## **Capítulo 5 Reconocimiento en Estados Financieros**

El objetivo de los estados financieros se cumple por medio de la representación en los mismos, en letras y números, de los efectos de las transacciones y otros eventos sobre los elementos. Este proceso es llamado Reconocimiento.

Por ejemplo, si el efecto de la transacción es crear un nuevo activo o pasivo o realizar un agregado a un activo o pasivo existente, ese nuevo activo o pasivo o agregado será reconocido en el balance general si hay prueba suficiente de que existe y de que puede ser medido en forma suficientemente confiable en un monto en dinero. Una ganancia o pérdida será reconocida al mismo tiempo, excepto que no haya habido ningún cambio en el total de activo neto o en el caso de que el cambio haya sido el resultado de contribuciones o distribuciones de capital.

A veces es fácil reconocer los efectos de una transacción u otro evento, considerando si el evento crítico en el ciclo operativo ha ocurrido, ya que será ese el momento en que habrá suficiente evidencia de que la ganancia existe y de que una medida confiable de la misma puede ser determinada.

A pesar de que la correspondencia entre ganancias y pérdidas no es utilizada en este borrador de la declaración para conducir el proceso de reconocimiento, ésta cumple un papel importante en la distribución del costo de los activos en los ejercicios contables y diciéndoles a los que preparan los estados financieros donde pueden encontrar los activos y pasivos.

## **Capítulo 6 Medición en estados financieros**

Para reconocer un activo o un pasivo es necesario asignarle un monto en dinero. Hay dos distintos criterios de medición que pueden ser utilizados para cumplir este propósito: Costo histórico o valores corrientes.

Muchos activos y pasivos se originan en transacciones. En esa circunstancia y sin tener en cuenta el criterio de medición utilizado, el monto en dinero asignado en forma inicial será el correspondiente a la transacción.

El monto en dinero derivado de los dos distintos criterios generalmente diferirá después del reconocimiento inicial, cuando sea necesario decidir cual se va a utilizar. Este borrador de la declaración adopta el criterio utilizado por la mayoría de las compañías en UK, el cual se basa en medir algunos elementos del balance general según el costo histórico y otros según los valores corrientes (Criterio de medición mezclado o criterio de costo histórico modificado). Este borrador de la declaración enuncia que el criterio de medición utilizado para una categoría de activos o pasivos será determinado en referencia a factores tales como el objetivo de los estados financieros, la naturaleza de los activos o pasivos a medir y las circunstancias particulares del caso.

El monto en dinero asignado debe ser cambiado de tiempo en tiempo, cualquiera sea el criterio de medición elegido. Cuando se utiliza el criterio del costo histórico, las nuevas mediciones son necesarias para asegurar que todos los activos están por debajo de su costo y de su monto recuperable y que todos los elementos monetarios representados en una moneda extranjera están de acuerdo la tasa de cambio actual. Estas nuevas mediciones serán reconocidas solo si hay suficiente prueba de que el monto en dinero ha cambiado y de que el nuevo monto puede ser medido de una manera confiable.

## **Capítulo 7 Presentación de estados financieros**

El principal objetivo de los estados financieros es comunicar clara y efectivamente. Deben ser simples, directos y abreviados todo lo posible mientras que no se pierda pertinencia y confiabilidad. Una buena presentación evita agregar una gran cantidad de datos haciendo muy largo el documento.

La presentación de los estados financieros siempre incluirá una justa cantidad de interpretación, simplificación, abstracción y agregación. Pero si esto es realizado con integridad y claridad, los usuarios de los estados financieros se beneficiaran y se generara conocimiento y comprensión en todos los niveles.

Para cumplir este objetivo, la presentación de los estados financieros debe enfocarse en sus elementos y en las características de los mismos, como por ejemplo, su naturaleza, su causa, su función, continuidad relativa o recurrencia, estabilidad, riesgo, predecibilidad y confiabilidad. Todos los componentes son importantes para medir el rendimiento financiero, a pesar de que algunos sean mas importantes que otros en algunas mediciones o en algunas entidades en particular.

La presentación de la información en el estado de posición financiera deberá enfocarse en los tipos y funciones de los activos y pasivos y en las relaciones entre ellos. La información sobre el flujo de dinero en efectivo deberá ser presentada en un modo que permita distinguir entre los flujos de dinero en efectivo que resulten de operaciones y los que resulten de otras actividades. También se debería mostrar el grado en que las distintas actividades de la entidad, generan y utilizan dinero en efectivo.

## Capítulo 8 Contabilidad para intereses en otras entidades

Los intereses en otras entidades pueden tener un importante efecto en la información de la entidad (rendimiento y posición financiera). Por lo tanto deben ser representados en los estados financieros. Como se hará esto, depende de:

- (a) Si se preparan estados financieros simples (correspondientes a una sola entidad) o consolidados.
- (b) El grado de influencia, si existe, sobre las actividades y recursos de la otra entidad.
- (c) En un estado financiero simple (correspondiente a una sola entidad) el interés sobre otra entidad es considerado como otro activo. En los estados consolidados:
  - Un interés que incluye el control de las operaciones y las políticas financieras de la otra entidad se representa haciendo que la entidad controlada forme parte de la entidad principal.
  - Un interés que incluye el control o una gran influencia sobre las operaciones y las políticas financieras de la otra entidad se representa reconociendo la parte de resultados y recursos que comparten las dos entidades en los estados financieros de la entidad principal, de un modo en que esto no implique que son controlados por la misma.
  - Un interés que incluye una menor influencia o ninguna en absoluto sobre las operaciones y política financiera de la otra entidad se representa de la misma forma en que cualquier otro activo.

Una unión entre dos o más entidades será contabilizada de acuerdo con su carácter. Todas las uniones pueden ser caracterizadas como una compra (adquisición) o una unión de intereses (fusión).

#### **4. MARCO CONCEPTUAL DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA (\*)**

**En la consideración de las normas de la Comunidad Económica Europea (C.E.E.), es necesario conocer la actividad de la U.E.C. (Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros).**

Este organismo se constituyó en el año 1951 integrado por doce organismos profesionales correspondientes a 10 países que se crea por iniciativa de Paul Caujolle, experto contable francés que sostenía que la unificación de Europa “no podía llevarse a cabo con éxito sin el concurso de las profesiones liberales”.

Si bien en un primer momento las normas de la U.E.C. eran esencialmente recomendaciones con un enfoque extremadamente liberal en sus aplicaciones, a partir del 1 de diciembre de 1976 y con motivo de una asamblea, se estableció que las recomendaciones debían ser apoyadas y promovidas por las organizaciones miembros para lograr una aplicación efectiva en las prácticas profesionales.

La U.E.C. estableció como orientación, la idea de evitar la colisión con normas emitidas por otros organismos que emitieran normas contables, en especial con la Federación Internacional de Contadores (I.F.A.C.).

En el tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea se contempla un programa de armonización del derecho de sociedades dentro del cual se insertan las normas contables. En el análisis de la eliminación de las barreras que obstaculizan el desarrollo de las actividades industriales y comerciales de la Comunidad, se encuentran las diferencias entre los sistemas de contabilidad de los estados miembros, que afecta a las empresas que operan en más de un país comunitario y que se relaciona con la presentación de estados financieros elaborados de acuerdo con normas y principios no coincidentes.

(\*) Antecedentes extraídos del trabajo de la Dra. Luisa Fronti de García “Introducción a las Directivas de la Comunidad Económica Europea – Incluye Marco Conceptual – Instituto de Investigaciones Contables – Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

Las Directrices son normas que emite el Consejo de la Comunidad donde son oídas las opiniones del Comité Económico y Social, el Parlamento Europeo y otros órganos constitutivos.

Las Directrices van dirigidas a los estados miembros de la Comunidad, que procuran adecuar su legislación al contenido de las mismas. Las que contienen normas de carácter técnico contable son la Cuarta y la Séptima.

La Cuarta se refiere a las cuentas anuales y la Séptima trata sobre las cuentas de grupo.

La Cuarta Directriz del Consejo de las Comunidades Europeas, es del 25 de julio de 1978, y está basada en el artículo 54 párrafo 3, letra g) del Tratado de Roma, regulando las cuentas anuales de ciertas formas de sociedades.

Esta directiva alcanza a las Sociedades anónimas; Sociedades comanditarias por Acciones y Sociedades de Responsabilidad Limitada.

No se aplica a los Bancos y otros establecimientos financieros, así como las sociedades de seguros. Esta normativa se ocupa de las Cuentas Anuales y se integra por los siguientes componentes:

- Balance
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias
- Anexo

La memoria de gestión no se considera como componente de las cuentas anuales.

La Directiva que nos ocupa regula con detalle la estructura formal de las Cuentas Anuales.

En lo que atañe a reglas de valoración, se adopta el MODELO CLASICO del COSTE HISTORICO.

Los aspectos considerados importantes se relacionan con:

- a) gestión continuada o empresa en marcha
- b) continuidad en la aplicación de los métodos de valoración
- c) prudencia valorativa
- d) devengado
- e) valoración separada de los elementos de las partidas del Activo y del Pasivo del Balance
- f) identidad entre el Balance de apertura y el del cierre anterior
- g) precio de administración o costo de producción

Esta directriz admite 3 posturas profesionales:

- contabilidad ajustada al nivel general de precios
- contabilidad sobre la base del costo de reposición
- contabilidad sobre la base del costo histórico con rectificaciones excepcionales

La Sección 2 trata las Disposiciones generales sobre el balance y la cuenta de pérdida y ganancias. Detallamos a continuación los aspectos más relevantes:

- La estructura del balance general, y la de la cuenta de ganancias y pérdidas especialmente en cuanto a la forma elegida para su presentación, no podrán modificarse de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales. (artículo 3)
- En el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias figuraran separadamente y en orden indicado las partidas previstas en los artículos 9, 10 y 23 26)

Se admiten agregar partidas y subdivisiones. (artículo 4, inciso 1)

- Se establecen determinados aspectos en cuanto a la adaptación de las partidas a la naturaleza particular de la empresa. Se consideran también la reagrupación de partidas y su ordenamiento numérico (artículo 4, incisos 2 y 3)
- Se contempla la inclusión de cifras correspondientes al ejercicio precedente. (artículo 4, inciso 4)
- Se faculta a los estados miembros, a establecer esquemas particulares de cuentas anuales para las sociedades de inversión y para las sociedades de participación financiera. (artículo 5)
- Se faculta a los estados miembro para autorizar o prescribir la adaptación de los esquemas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias para expresar la afectación de resultados (artículo 6)
- Se admite la presentación de balances siguiendo algunos de los 2 esquemas que se contemplan (artículo 8)
- Esquema previsto (artículo 9)

**Activo:**

A- Capital Suscrito no desembolsado, pero reclamado su desembolso

B- Gastos del establecimiento

C- Activo Inmovilizado

- I. Inmovilizaciones inmateriales (incluye gastos de investigación y desarrollo; concesiones, patentes, licencias, marcas; fondo de comercio y anticipos)
- II. Inmovilizaciones materiales (incluye terrenos y construcciones; instalaciones técnicas y maquinaria; otras instalaciones, utilaje y mobiliario y anticipos e inmovilizaciones materiales en curso)
- III. Inmovilizaciones financieras (incluye participaciones en empresas del grupo; créditos contra empresas del grupo; participaciones; créditos contra empresas de empresas vinculadas; títulos con carácter de inmovilizaciones; otros préstamos; acciones propias o participaciones propias)

#### D- Activo Circulante

- I. Existencias (incluye materias primas y consumibles; productos en curso de fabricación; productos acabados y mercancías; anticipos)
- II. Créditos (incluye créditos procedentes de ventas y prestaciones de servicio; créditos contra empresas del grupo; créditos contra empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación; otros créditos; capital suscrito pendiente de integración no incluido en A; ajustes por periodificación.
- III. Valores mobiliarios (incluye participaciones en empresas del grupo; acciones propias o participaciones propias; otros valores mobiliarios)
- IV. Efectivo en caja y bancos
- V. Ajustes por periodificación

E- Pérdida del ejercicio (salvo disposición en contrario de legislaciones Nacionales)

#### **Pasivo**

##### A- Capitales propios

- I. Capital suscrito
- II. Primas de emisión
- III. Reservas de valoración
- IV. Reservas
- V. Resultados de ejercicios anteriores
- VI. Resultados del ejercicio (salvo disposición en contrario de legislaciones nacionales)

B. Provisiones para riesgos y castigos (incluye provisiones para pensiones y Obligaciones similares; provisiones para impuestos; otras provisiones)

A- Deudas (incluye de corto plazo; - empréstitos; deudas a establecimiento de Crédito; anticipos sobre pedidos; deudas por compras; deudas representadas por efectos de comercio; deudas a empresas del grupo; deudas a empresas con las cuales la sociedad tiene un vínculo de participación; otras deudas)

B- Ajustes por periodificación

F- Beneficio del ejercicio (salvo disposición en contrario de legislaciones nacionales)

- Esquema previsto (artículo 10)

Es similar al esquema previsto en el artículo 9, salvo algunos aspectos de exposición y en especial el cómputo de los resultados del ejercicio.

- El concepto de “ajustes por periodificación” incluye los gastos o ingresos contabilizados durante el ejercicio que son imputables a uno posterior.
- Se faculta a los estados miembros a autorizar determinados tratamientos en ciertos aspectos como ser la contabilización de ciertas provisiones y a modificar parcialmente la presentación de los estados contables cuando no se modifiquen más de 3 criterios y no se superen determinados límites monetarios y número de empleados promedio del ejercicio.
- La estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias tiene varias alternativas previstas. Los lineamientos generales fijados contemplan el siguiente esquema: (artículo 23)
  1. Importe neto de la cifra de negocios.
  2. Variación de la existencia de productos terminados y en curso de fabricación.
  3. Trabajos realizados por la empresa para sí misma e inscritos en el activo.
  4. Otros ingresos de explotación.

5. Gastos de materias primas, otros gastos.
  6. Personal, salarios y sueldos, cargas sociales.
  7. Correcciones valorativas de los gastos de establecimiento y de las inmovilizaciones materiales e inmateriales y correcciones de los elementos del activo circulante.
  8. Otros gastos de explotación.
  9. Ingresos de participaciones en otras sociedades.
  10. Ingresos de otros valores mobiliarios y de los créditos del activo inmovilizado.
  11. Otros intereses e ingresos asimilados.
  12. Correcciones valorativas de las inmovilizaciones financieras y de los valores mobiliarios del activo circulante.
  13. Intereses y gastos.
  14. Impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias.
  15. Resultado de las actividades ordinarias, después de impuestos.
  16. Ingresos extraordinarios.
  17. Gastos extraordinarios.
  18. Resultado extraordinario.
  19. Impuestos sobre el resultado extraordinario.
  20. Otros impuestos no comprendidos en las partidas anteriores.
  21. Resultado del ejercicio.
- El marco general de valoración está contemplado en la Sección 7 artículo 31, donde se fijan los siguientes principios generales:
    - a) presunción de que la sociedad continuará sus actividades

- b) los criterios de valoración no se modificarán de un ejercicio a otro
  - c) deberá observarse en todo caso el principio de prudencia especialmente en estos puntos:
    - sólo podrán ser inscriptos en el balance los beneficios realizados en la fecha de cierre del mismo;
    - deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior. Incluso si tales riesgos o pérdidas se conocieran únicamente entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule.
    - deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo
  - d) se considerarán los gastos, y los ingresos que afecten el ejercicio al que las cuentas se refieran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro;
  - e) se valorarán separadamente los elementos de las partidas del activo y del pasivo;
  - f) el balance de apertura de un ejercicio corresponderá al de cierre del anterior.
- La valorización de las partidas de las cuentas anuales se basará en el principio del precio de adquisición o del coste de producción.
  - Artículo 33
1. Como excepción al artículo 32 y hasta que se lleve a cabo una coordinación posterior, los estados miembros podrán declarar a la Comisión que se reservan la facultad de autorizar o imponer para todas las sociedades o ciertas categorías de ellas:
    - a) la valoración sobre la base del coste de reposición en las inmovilizaciones materiales cuya utilización tenga un límite temporal, así como en las existencias;
    - b) la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, incluidos los capitales propios, sobre la base de otros métodos distintos a los previstos en a) y destinados a considerar la inflación;

- c) la revalorización de las inmobilizaciones materiales y de las inmobilizaciones financieras.

Cuando las legislaciones nacionales prevean los criterios de valoración mencionados en a), b) y c), deberán determinar su contenido, sus límites y las modalidades de su aplicación

El hecho de aplicarse uno de estos criterios deberá expresarse en el anexo, indicando la forma de calcular los valores y consignando las partidas afectadas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. a) En el caso de aplicación del párrafo 1, el importe de las diferencias entre la valoración efectuada con el criterio empleado y la valoración que resultare según la regla general del artículo 32, se inscribirá en el pasivo en la partida "Reserva de revalorización". El tratamiento fiscal de esta partida se explicará, bien en el balance, bien en el anexo.

Para la aplicación del último apartado del párrafo 1, las sociedades publicarán en el anexo, cuando se hubiere modificado la reserva durante el ejercicio, un cuadro con el siguiente contenido:

- Importe de la reserva de revalorización al principio del ejercicio.
  - Revalorizaciones transferidas a la reserva de revalorización, o cargados a ésta por cualquier otro concepto durante el ejercicio, con indicación de la naturaleza de tales cargos.
  - Importe de la reserva de revalorización al final del ejercicio.
- b) La reserva de revalorización podrá convertirse en capital, total o parcialmente, en cualquier momento.
- c) La reserva de revalorización deberá eliminarse en la medida en que los importes afectados a ella no sean necesarios para la aplicación del criterio de valoración utilizado y la realización de los objetivos.

Los estados miembros podrán prever reglas que regulen la utilización de la reserva de revalorización, a condición de que los importes que se contabilicen en la cuenta de pérdidas y ganancias procedentes de dicha reserva correspondan a gastos cargados en la expresada cuenta, o representen plusvalías efectivamente realizadas. Estas operaciones se registrarán separadamente en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reserva de revalorización no podrá distribuirse directa o indirectamente, excepto en lo que corresponda a plusvalías realizadas.

- d) Salvo en los casos previstos en las letras b) y c), la reserva de revalorización no podrá eliminarse.
3. Las correcciones valorativas se calcularán cada año sobre la base del valor considerado para el ejercicio de que se trate. Sin embargo, como excepción a los artículos 4 y 22, los estados miembros podrán autorizar o exigir que únicamente el importe de las correcciones valorativas que resulten por aplicación de la regla general prevista en el artículo 32, sea el que figure en las partidas pertinentes de los esquemas de los artículos 23 a 26, y que la diferencia que resulte por aplicación del criterio de valoración adoptado de conformidad con el presente artículo, figure por separado en los esquemas. Además se aplicarán por analogía los artículos 34 a 42.
  4. En el caso de aplicación del párrafo 1, se mencionarán separadamente, ya sea en el balance, ya sea en el anexo, para cada una de las partidas del balance previstas en los esquemas de los artículos 9 y 10, salvo las existencias:
    - a) o bien el importe de la valoración efectuada conforme a la regla general prevista en el artículo 32 y el importe acumulado de las correcciones valorativas, tal y como se presentan en la fecha de cierre del balance;
    - b) o bien el importe, en la misma fecha, de la diferencia entre la valoración efectuada conforme al presente artículo y la que resultare por aplicación del artículo 32 y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas complementarias.
  5. Sin perjuicio del artículo 52, el Consejo, a propuesta de la Comisión, procederá en un plazo de siete años, a partir de la notificación de la presente directriz, al examen y, en su caso, a la modificación de este artículo, en función de la evolución económica y monetaria de la Comunidad.

- Características generales de la armonización de las normas contables de la Comunidad Económica Europea.
1. Las normas contables, están fuertemente condicionadas por las normativas jurídicas de los estados miembros. Además se ven influidas por las diferentes prácticas de los países de la Comunidad. “Estas dos condiciones hacen que las normas contables comunitarias no traten de ser renovadoras, sino que se contenten con hacer posible un compromiso entre las diferentes posturas existentes” (5)  
Se debió lograr un compromiso entre el enfoque legal y prescriptivo de los países continentales como Francia y Alemania y el enfoque profesional característico de la tradición anglosajona.
  2. Las normas contables comunitarias se insertan en el bloque del derecho de sociedades comunitarias.
  3. Las normas son FLEXIBLES y se admite una amplia gama de excepciones, como por ejemplo la relativa a las pequeñas y medianas empresas, como así también en la posibilidad de revisar y adaptar las normas ya
  4. El modelo propuesto tiene una orientación tradicional
    - 4.1 Predomina la preocupación por las magnitudes fondo sobre las magnitudes flujo.
    - 4.2 Se adopta el modelo de valoración sobre la base de costos HISTORICOS, “la Introducción de modelos valorativos más evolucionados se lleva a cabo por vía de excepción”.
  5. Predomina la preocupación económica sobre la jurídica o la fiscal.
  6. El ANEXO forma parte de las Cuentas Anuales y se presenta junto con los estados Contables tradicionales.

**5. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE)  
Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT)**

**Proyecto N°5 de Resolución técnica**

**Marco Conceptual de las normas contables profesionales**

**Fuente**

**Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias económicas. Proyecto de resolución técnica. Buenos Aires, julio de 1999.**

**Objetivo de los estados contables**

**Requisitos de la información contenida en los estados contables**

**Elementos de los estados contables**

1. Situación patrimonial
2. Evolución patrimonial
3. Evolución financiera

**Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables**

**Modelo contable**

1. Unidad de medida
2. Criterios de medición
3. Capital a mantener

**Desviaciones aceptables y significación**

## **Objetivo de los estados contables**

El objetivo de los estados Contables es la provisión de información sobre el patrimonio del emisor que facilite la toma de decisiones económicas.

La situación y evolución patrimonial de un ente interesa a diversas personas que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes. Entre ellas puede citarse a los inversores actuales y potenciales, a los empleados, a los acreedores actuales y potenciales, a los clientes, al Estado, etc.

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

1. Cualquiera fuera el emisor, a sus inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales;
2. Adicionalmente:
  - (a) en los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrarles recursos
  - (b) en los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.

## **Contenidos mínimos de los estados Contables**

- (a) su situación patrimonial a la fecha de dichos estados, descrita de tal manera que pueda ponderarse su capacidad para pagar sus obligaciones a su vencimiento;
- (b) la evolución de su patrimonio durante el periodo, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso;
- (c) la evolución de su situación financiera por el mismo periodo, expuesta de modo que permita conocer los resultados de las actividades de inversión y financiación que hubieren tenido lugar;
- (d) otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros pagos que los inversores y acreedores recibirán en concepto de dividendos o intereses o por la venta de sus acciones o inversiones.

Adicionalmente, los organismos gubernamentales deberían suministrar información que les permita demostrar que:

- (a) sus recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo con los presupuestos legales adoptados;
- (b) se dio cumplimiento a los otros requerimientos legales o contractuales.

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

### **Requisitos de la información contenida en los estados contables**

Este capítulo contiene:

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

Pertinencia
Confiabilidad
◆ Aproximación a la realidad
▪ Esencialidad
▪ Neutralidad
▪ Integridad
◆ Verificabilidad
Sistematicidad
Comparabilidad
Claridad

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

Oportunidad
Equilibrio entre los costos y beneficios

### Atributos de la información contenida en los estados contables

#### **Pertinencia**

La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los usuarios tipo referidos en el capítulo anterior. En general, esto ocurre con la información que:

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

#### Confiabilidad

La información debe reunir las cualidades que le otorguen el carácter de creíble para sus usuarios, de manera que la acepten para tomar sus decisiones. Debe cumplir los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad.

#### Aproximación a la realidad

Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por sesgos.

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

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

- a) La identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no esta exenta de dificultades.
- b) Un numero importante de acontecimientos y circunstancias envuelven incertidumbres, las cuales obligan a efectuar estimaciones, que en algunos casos se refieren a:
  1. El grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios.
  2. Las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

Al practicar las estimaciones recién referidas, los preparadores de estados contables deberían actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos o los ingresos se sobrevaluen o que las deudas o los gastos se subvaluen, pero tampoco lo es la constitución deliberada de provisiones o provisiones excesivas o la aplicación de cualquier otro mecanismo contable que conduzca a la subvaluación de activos o ingresos o la sobrevaluación de deudas o gastos.

### 1) Esencialidad

Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su substancia y realidad económica y no en su simple forma legal.

### 2) Neutralidad (ausencia de sesgos u objetividad)

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

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

### 3) Integridad

La información contenida en los estados contables debe ser completa.

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

### Verificabilidad

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

### Sistematicidad

La información debe prepararse aplicando las reglas contenidas en las normas contables profesionales, informándose de esto a los usuarios.

### **Comparabilidad**

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

- a) Del mismo ente a la misma fecha o periodo
- b) Del mismo ente a otras fechas o periodos.
- c) De otros entes de similares características.

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

- a) Que todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida
- b) Que los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes
- c) Que, cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o periodo, todos sus datos están preparados sobre las mismas bases.

Para que los datos contenidos en sucesivos juegos de estados contables de un ente sean comparables, sería ideal que:

- a) Se haya mantenido la utilización de las mismas reglas
- b) Los periodos comparados sean de igual duración
- c) Dichos periodos no estén afectados por las consecuencias de operaciones estacionales.
- d) No existan otras circunstancias que afecten las comparaciones.

### Claridad

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

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

### Consideraciones sobre las restricciones que condicionan el logro de las cualidades recién indicadas

#### **Oportunidad**

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

Es necesario balancear los beneficios relativos de la presentación oportuna y de la confiabilidad de la información contable. Para la búsqueda del equilibrio entre relevancia y confiabilidad, debería considerarse como se satisfacen mejor las necesidades de toma de decisiones económicas por parte de los usuarios tipo.

Por otra parte, la oportunidad de la presentación de los estados contables de algunas personas jurídicas esta afectada por los limites impuestos por las normas legales que regulan la materia.

### **Equilibrio entre los costos y beneficios**

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

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

### Elementos de los estados contables

#### **1) Situación patrimonial**

Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son:

##### *a) Activos*

Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios que produce un bien. Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- Canjearlo por dinero o por otro activo
- Utilizarlo para cancelar una obligación
- Distribuirlo a los propietarios del ente

La contribución de un bien a los futuros flujos de fondos debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta.

*b) Pasivos*

Un ente tiene un pasivo cuando:

1. Debido a un hecho ya ocurrido esta obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona
2. La cancelación de la obligación es ineludible o altamente probable y deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor.

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

1. La entrega de dinero u otro activo
2. La prestación de un servicio
3. El reemplazo de la obligación por otro pasivo
4. La conversión de la deuda en capital

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

*c) El patrimonio y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas.*

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

$$\text{Patrimonio} = \text{Activo} - \text{Pasivo}$$

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

1. No integran el pasivo del grupo económico en tanto este no haya asumido la obligación de entregar recursos o prestar servicios a los accionistas no controlantes
2. No forman parte del patrimonio de la controlante porque no representan derechos de los accionistas de esta.  
En tales casos, es:

**Patrimonio = Activo – Pasivo – Participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas**

### 1) Evolución Patrimonial

A lo largo de un periodo, el patrimonio de un ente varía como consecuencia de:

#### *a) Transacciones con los propietarios*

Incluyen los aportes y los retiros que ellos efectúan en su carácter de tales.

Comprometer un aporte de capital a un ente conlleva la obligación de entregarle recursos, de prestarle servicios o de remitirle determinadas deudas.

Los retiros pueden implicar la obligación del ente de entregar recursos a los propietarios, de prestarles servicios o de asumir una obligación por su cuenta.

#### *b) El resultado de un periodo, que es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con los propietarios y que resulta de la interacción de:*

1. Flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.

Son *ingresos* los aumentos del patrimonio originados en la producción o entrega de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente. Resultan generalmente de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agrícola.

Son *gastos* las disminuciones del patrimonio motivadas por los ingresos.

Son *ganancias* los aumentos del patrimonio que se originan en operaciones periféricas o incidentales o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de ingresos o de aportes de los propietarios.

Son *perdidas* las disminuciones del patrimonio que se originan en operaciones periféricas o incidentales o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de gastos o de distribuciones de los propietarios.

2. Los impuestos que gravan las ganancias finales.

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

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

Estas participaciones dependen de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de las empresas controladas y de los impuestos que gravan sus resultados.

*c) Variaciones patrimoniales puramente cualitativas.*

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

1. El canje de un activo por otro de valor equivalente.
2. La sustitución de un pasivo por otro equivalente
3. La incorporación de un activo asumiendo un pasivo equivalente
4. La cancelación de un pasivo entregando un activo de valor equivalente
5. Las transacciones con accionistas no controlantes de entidades controladas que actúen como tales, efectuadas a través de dichas entidades.
6. Ciertos cambios en la representación formal del patrimonio.

### **3) Evolución financiera**

#### *a) Recursos financieros*

Los estados contables deben informar sobre la evolución financiera del ente. Para hacerlo, es necesario seleccionar algún concepto de recursos financieros que pueda ser empleado como base para la preparación de esa información. Al respecto se considera adecuado el empleo de la suma de:

1. El efectivo
2. Los equivalentes de efectivo, considerándose como tales a las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en importes conocidos y que están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor.

#### *a) Orígenes y aplicaciones*

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

#### Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables

En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en el capítulo de Elementos de los estados contables y que tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad.

El reconocimiento contable debe efectuarse tan pronto como se cumplan todas las condiciones indicadas. Los activos y pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas serán excluidos de los estados contables. El hecho de que un elemento no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables debería ser informado en los estados contables.

## **Modelo Contable**

### **1) Unidad de medida**

Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden (moneda constante).

### **2) Criterios de medición**

La asignación periódica de mediciones contables podría basarse en los siguientes atributos:

#### a) De los activos:

1. Su costo histórico;
2. Su costo de reposición;
3. Su valor neto de realización (lo que se obtendría por su venta menos los gastos ocasionados por ella)
4. Su valor de utilización económica (lo que se obtendría por su empleo en la actividad habitual del ente)
5. En el caso de las cuentas por cobrar, su valor actual (el importe descontado del flujo futuro de fondos a percibir);
6. Su valor recuperable;
7. En los casos de participaciones en otros activos, el porcentaje de ellas sobre las mediciones contables totales de dichos bienes.

#### b) De los pasivos:

1. Su importe original;
2. Su costo de cancelación;
3. Su valor actual (el importe descontado del flujo futuro de fondos a percibir)

En opinión de la FACPCE, la medición de la riqueza debería basarse principalmente en el empleo de valores corrientes. Sin embargo, es un hecho que las normas internacionales de contabilidad siguen requiriendo la aplicación de ciertos hechos basados en los costos históricos.

En ese contexto y para facilitar la armonización internacional de las normas contables, la FACPCE se ha decidido por un modelo contable de aproximación a las normas contables internacionales que utiliza criterios primarios de medición contable basados en:

- a) El destino más probable de los activos
- b) La intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

Dichos criterios son los siguientes:

- a) Efectivo: a su valor nominal.
- b) Cuentas a cobrar en moneda:
  - 1. Cuando exista la intención y factibilidad de su venta: a su valor descontado.
  - 2. En los restantes casos: a su importe original más intereses y otros resultados financieros.
- c) Cuentas a cobrar en otros bienes o servicios: de acuerdo con los criterios establecidos para los correspondientes activos.
- d) Participaciones permanentes en entes sobre los que se tenga control, control conjunto o influencia significativa: considerando la medición de sus patrimonios y los porcentajes de participación sobre ellos.
- e) Otros activos:
  - 1. Cuando estén destinados a la venta o se consuman en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta: a su valor corriente.
  - 2. En los restantes casos: a su importe histórico (en su caso, menos depreciaciones)

f) Pasivos en moneda:

1. Cuando sea probable su cancelación anticipada: a su valor descontado.
2. En los restantes casos: a su importe original más intereses y otros resultados financieros.

g) Pasivos en bienes o servicios:

1. Cuando deban entregarse bienes que forman parte del activo: de acuerdo con la medición contable de ellos.
2. Cuando deban entregarse bienes de fácil adquisición: a su costo de cancelación.
3. En los restantes casos: a su importe original.

Una vez aplicados los criterios primarios se practicarán los ajustes adicionales que correspondiere para que:

- a) La medición de los activos, tomados en grupos homogéneos de bienes, no quede por encima de su valor recuperable.
- b) La de los pasivos no quede por debajo de su costo de cancelación.

La aplicación de los criterios expuestos implica, entre otras tareas:

- a) La verificación de que los elementos incluidos en los estados contables siguen cumpliendo con las definiciones presentadas para cada elemento.
- b) La aplicación del concepto de devengamiento, en virtud del cual los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos presentados se reconocen en los periodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se producen los ingresos y egresos de fondos relacionados.
- c) La evaluación de la continuidad del ente y de sus segmentos, para establecer si debe aplicarse el límite del valor recuperable para la medición contable de determinados activos.

Los criterios de medición utilizados para los activos y pasivos deben coincidir con los utilizados para las mediciones de:

- a) Transacciones con los propietarios y con los accionistas no controlantes de sociedades controladas.
- b) Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.
- c) Impuestos sobre las ganancias.
- d) Orígenes y aplicaciones de los recursos financieros.

#### Capital a mantener

Se considera capital a mantener al financiero. Se considera adecuado porque:

- a) Las entidades procuran el logro de objetivos distintos al del mantenimiento de una determinada capacidad operativa.
- b) Entre los principales usuarios tipo considerados para el diseño de este marco conceptual están los propietarios de los entes, quienes están interesados en conocer los rendimientos de sus aportes pasados, que son medidos en términos monetarios.
- c) Similarmente, quienes pueden llegar a adquirir parte del capital de un ente, están interesados en su rentabilidad futura en términos monetarios, especialmente cuando su inversión es temporaria.
- d) Cuando los objetivos definidos no se alcanzan o son cambiados, suelen tomarse decisiones que implican la modificación del capital físico original.
- e) Si se aplicase el concepto de mantenimiento del capital físico se estarían desconociendo los hechos indicados en los incisos anteriores y se estaría presumiendo la existencia de una decisión de mantener a la entidad en su situación actual.

## **Desviaciones aceptables y significación**

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

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

## **6.6. Comparación de los Marcos Conceptuales**

### 1. Objetivo de los estados contables

- (a) Alcance
- (b) Usuarios
- (c) Objetivo
- (d) Contenidos mínimos

### 2. Requisitos de la información contenida en los estados contables

Cualidades de la información contable

### 3. Elementos de los estados contables

- (a) Activo
- (b) Pasivo
- (c) Patrimonio neto
- (d) Resultado del periodo
- (e) Ingresos

- (f) Gastos
  - (g) Ganancias
  - (h) Pérdidas
  - (i) Conceptos fundamentales
    - Criterio de lo devengado
    - Empresa en marcha
4. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables
5. Modelo contable
- (a) Unidad de medida
  - (b) Criterios de medición
  - (c) Capital a mantener

### Objetivo de los estados contables

	<i>Proyecto Argentino</i>	<i>Concepts Estados Unidos de América</i>	<i>Declaración de principios Reino Unido</i>	<i>Federación internacional de Contabilidad I.A.S.C.</i>	<i>C.E.E. Comunidad económica europea</i>
Alcance	Empresas comerciales. Organizaciones sin fines de lucro y entidades gubernamentales	Empresas comerciales, organizaciones sin fines de lucro y entidades gubernamentales (en discusión)	Empresas comerciales, organizaciones sin fines de lucro (se hará en el futuro)	Empresas industriales, comerciales o de negocios en el sector público y en el privado.	S.A., Sociedad comanditaria por acciones y S.R.L. (No se aplica a bancos y otros establecimientos financieros así como a las sociedades de seguro)
Usuarios	- inversores y acreedores presentes y potenciales. - <u>entidades sin fines de lucro</u> : proveedores de recursos - <u>entidades gubernamentales</u> : cuerpos	<u>empresas comerciales</u> - usuarios externos que no tienen la autoridad para obtener la información que desean. (inversores y acreedores)	Inversores presentes y potenciales	Amplia gama de usuarios  - Inversores - Empleados - Prestamistas - Proveedores y otros acreedores comerciales - Clientes - Gobierno y sus	

	legislativos y de fiscalización	presentes y potenciales) <u>organizaciones sin fines de lucro</u> - proveedores de recursos. - personas que se benefician con sus bienes o servicios. - cuerpos de gobierno y fiscalización - Administración		organismos públicos - Público en general	
Objetivo	Provisión de información sobre el patrimonio del emisor que facilite la toma de decisiones económicas.	Proveer información útil para la toma de decisiones económicas y de negocios con el objeto de hacer elecciones entre los posibles usos de recursos escasos en la conducción de negocios y actividades económicas.	Proveer información sobre el rendimiento financiero de una entidad y sobre su posición financiera. No proveen toda la información pero sirven como marco de referencia.	Suministrar información acerca de la situación financiera, actividad y flujos de fondos de una empresa. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.	Dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados societarios.
Contenido mínimos	- Situación patrimonial. - evolución del patrimonio - evaluación de la situación financiera - otros hechos - entidades gubernamentales: Información que les permita demostrar que sus recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo a los presupuestos legales y que se dio cumplimiento a otros requisitos legales y contractuales. - explicaciones e interpretaciones de los administradores.	<u>Empresas comerciales</u> - recursos económicos, obligaciones y acciones de los propietarios - rendimiento de la empresa y sus ganancias - liquidez, solvencia y flujo de fondos <u>Organizaciones sin fines de lucro</u> - información sobre ubicación de los fondos - medir servicios y habilidad para proveerlos - recursos económicos, obligaciones, recursos netos y sus cambios.	Información sobre el rendimiento financiero y su posición financiera.		Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el anexo. Estos documentos forman una unidad. Cuando la aplicación de la directriz no sea suficiente para cumplir con los objetivos de los estados contables, se suministrarán informaciones complementarias.

		- Naturaleza de las entradas y salidas y su relación.  <u>Ambos</u> - conducción de la administración y su desempeño. - explicaciones e interpretaciones de la administración.			
--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--

### Comentarios

Al comparar los distintos marcos conceptuales podemos notar una gran diferencia entre el enfoque dado por la Comunidad Económica Europea y los distintos países.

El marco conceptual de la Comunidad Económica Europea se propone tratar temas de carácter general. Su objetivo es permitir la coordinación de las actividades económicas, entre los países que la conforman. Por esta razón, dará mayor importancia a temas tales como la presentación de los estados contables y los métodos de valoración utilizados en los mismos.

En cambio, los marcos conceptuales desarrollados por los países aquí mencionados, tienen como objetivo establecer las bases fundamentales de las futuras normas contables profesionales así como también permitir la correcta aplicación de las mismas. Es un trabajo más completo y que tiene como fin último la armonización de las normas contables del país con las internacionales.

La comparación entre los objetivos de los estados contables puede dividirse en cuatro partes:

- (a) Alcance Se refiere a que tipos de estados contables abarca el marco conceptual. En el caso del proyecto argentino y los Concepts de estados Unidos, se abarcan todos los diferentes tipos de estado contable, incluyendo empresas comerciales, organizaciones sin fines de lucro, así como también a las entidades gubernamentales (aún en discusión en los EE.UU.)

En cambio, en los restantes casos, solo se aplica a empresas comerciales, o a sociedades. (Marco conceptual de la Comunidad Económica Europea).

- (b) Usuarios Los usuarios-tipo, en todos los casos, fueron inversores presentes y futuros (empresas comerciales), proveedores de recursos (organizaciones sin fines de lucro), y cuerpos de legislación y fiscalización (entidades gubernamentales).
- (c) Objetivo El objetivo principal es el de proveer información útil para la toma de decisiones económicas.
- (d) Contenidos mínimos Se considera adecuado incluir toda la información necesaria para mostrar la situación patrimonial, la evolución del patrimonio y la situación financiera del ente. Todo esto debería ser acompañado por las correspondientes explicaciones e interpretaciones de la administración.

En los Concepts de estados Unidos se incluye también la necesidad de incluir información relativa a la conducción de los administradores y su desempeño. Aunque se aclara en el mismo documento, que esto solo es posible en forma limitada por medio de los estados contables.

### Comparación entre requerimientos de la información contenida en los estados contables

<i>Proyecto Argentino</i>	<i>Concepts estados Unidos de América</i>	<i>Declaración de principios Reino Unido</i>	<i>Federación Internacional de Contabilidad I.A.S.C.</i>
Pertinencia ➤ Valor predictivo ➤ Valor confirmatorio	Pertinencia ➤ Valor predictivo ➤ Valor confirmatorio ➤ Oportunidad	Pertinencia	Relevancia (pertinencia) ➤ Importancia relativa o significación
Confiabilidad ➤ Aproximación a la realidad Esencialidad Neutralidad Integridad ➤ Verificabilidad	Confiabilidad ➤ Representación fiel ➤ Prudencia ➤ Verificabilidad	Confiabilidad ➤ Representación fiel ➤ Neutralidad ➤ Prudencia	Confiabilidad ➤ Representación fiel ➤ Realidad económica ➤ Neutralidad ➤ Integridad ➤ Prudencia
Esta incluida en el concepto de confiabilidad	Neutralidad	Esta incluida en el concepto de confiabilidad	Esta incluida en el concepto de confiabilidad
Sistematicidad	No aparece este concepto.		No aparece este concepto.
Comparabilidad	Comparabilidad	Comparabilidad	Comparabilidad
Claridad	La comprensibilidad es una cualidad de los	Comprensibilidad	Comprensibilidad

Oportunidad	usuarios y no de la información contable. Esta incluida en el concepto de pertinencia.	No aparece este concepto.	Oportunidad
Costos y beneficios	Costos y beneficios	No aparece este concepto.	Costos y beneficios
No se considera a la significatividad como un requisito de la información contable.	Significatividad	Significatividad	Esta incluida en el concepto de relevancia.

### Comentarios

Las cualidades de la información contable que aparecen en todos los marcos conceptuales son:

- Pertinencia
- Confiabilidad
- Comparabilidad
- Claridad
- Costos y beneficios
- Oportunidad

Estos dos últimos conceptos son considerados como restricciones que condicionan el logro de las cualidades anteriormente mencionadas.

Las diferencias entre los marcos conceptuales son:

1. Como requisito de la cualidad "Pertinencia" se ha preferido en el proyecto argentino la expresión "aproximación a la realidad" en lugar de otras que conllevan la idea de que la contabilidad brinda mediciones exactas, como true fair view (usualmente traducida como representación fiel).

2. En el marco conceptual de estados Unidos se ha considerado a la comprensibilidad como una cualidad propia de los usuarios y no de la información contable.
3. La cualidad “prudencia” ha sido adoptada por todos los marcos conceptuales, exceptuando al proyecto argentino.

Esto se debe a la consideración de que la prudencia no es ni podría ser una cualidad de la información contable, ya que no hay estados contables prudentes o imprudentes. En el marco adoptado, la prudencia, como actitud que deben observar los preparadores de informes contables se considera en “Aproximación a la realidad”.

4. El mismo caso anterior se presenta con la cualidad “Significatividad”.

En el proyecto argentino se considera que la significación no es una cualidad que deba satisfacer la información contable, es decir, un requisito de la misma sino mas bien una dispensa. En el marco adoptado.

- a) La exigencia de que no se omitan elementos informativos importantes esta contemplada en la sección de “Integridad”.
  - b) La cuestión de la significación se trata en el capítulo de “Desviaciones aceptables y significación”.
5. La cualidad “Sistematicidad” está presente solo en el proyecto argentino.
  6. La “Neutralidad” sólo ha sido considerada como un requisito en si mismo por el marco conceptual de los Estados Unidos de América. Los restantes marcos conceptuales aquí mencionados, la ubican como un requisito necesario para la confiabilidad.

## Elementos de los estados contables

	<b>Proyecto Argentino</b>	<b>Concepts estados Unidos de América</b>	<b>Declaración de principios Reino Unido</b>	<b>Federación internacional de Contabilidad I.A.S.C.</b>	<b>C.E.E. Comunidad económica europea</b>
Activo	Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido controla los beneficios que produce un bien. Tiene valor de cambio. La contribución de un bien debe estar asegurada con certeza o esperada con un algo grado de probabilidad. Puede ser directa o indirecta	Son futuros probables beneficios económicos obtenidos o bajo el control de un ente individual como resultado de una transacción o por hechos del pasado.	Derecho u otro acceso a futuros beneficios económicos como resultado de una transacción o evento del pasado.	Es un recurso controlado por la empresa como consecuencia de sucesos pasados, del cual se esperan obtener en el futuro beneficios económicos. Los futuros beneficios económicos incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente a los flujos de caja.	
Pasivo	Un ente tiene un pasivo cuando: # Debido a un hecho ya ocurrido esta obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona # la cancelación de la obligación es ineludible o altamente probable y deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor.	Son futuros probables sacrificios de beneficios económicos, derivados de obligaciones presentes de un ente individual, de entregar activos o brindar servicios a otros entes en el futuro, como resultado de transacciones o hechos del pasado.	Obligaciones de transferir beneficios económicos como resultado de transacciones o eventos del pasado.	Es una obligación actual de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual y para satisfacerla se espera que la empresa se desprenda de recursos que incorporen beneficios económicos.	

Patrimonio Neto	<p>En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, es:  <math>P = A - P</math>          Cuando se presenta información consolidada es:  <math>P = A - P -</math>          participación de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas.</p>	<p>Es el interés residual de los activos de una entidad, que queda después de reducir sus pasivos.          Representa la diferencia entre activos y pasivos de un ente.</p> <p><u>Empresa comercial</u> Es la representación de los intereses de los propietarios.</p> <p><u>Organización sin fines de lucro</u>          El patrimonio se divide en tres clases: de disponibilidad restringida permanente o temporaria y sin restricción.</p>	Monto residual que proviene de deducir todos los pasivos de la entidad de todos sus activos.	Es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.	
Resultado del periodo	<p>Es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con los propietarios y que resulta de la interacción de:          # flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas          # Impuestos sobre las ganancias finales          # Participación accionaria no controlante en los resultados de las empresas controladas</p>	<p><u>Resultado del ejercicio</u>          Es la variación en el patrimonio de una empresa comercial durante un periodo derivada de transacciones u otros hechos y circunstancias que no sean recursos de los propietarios</p> <p><u>Resultado total</u>          Es similar al anterior pero incluye los efectos de acumulativos de ciertos ajustes contables de periodos anteriores que son reconocidos en el presente ejercicio.</p>	Es un aumento o disminución en el interés de los propietarios que no resulta de transferencias con los mismos.	Los elementos directamente relacionados con la medición de la utilidad, son los ingresos y los gastos.	

Ingresos	Son aumentos en el patrimonio originados en la producción o entrega de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.	Son flujos positivos de fondos o cualquier otro aumento de los activos de un ente, cancelación de sus pasivos o una combinación de ambos, provenientes de su producción de bienes, prestación de servicios u otras actividades que constituyan su actividad principal.	Aumentos en el interés de los propietarios que no resultan de transferencias con los mismos. Incluye los conceptos de ingresos y ganancias.	Son los beneficios económicos durante el periodo contable en forma de entradas o aumento de activos, o disminución de pasivos que resultan en aumentos de capital distintos a aquellos relativos a contribuciones por parte de los socios. Incluye el concepto de ganancias.	
Gastos	Son disminuciones del patrimonio motivadas por los ingresos.	Son flujos negativos de fondos, consumo de bienes, generación de pasivos o una combinación de ambos, provenientes de su producción de bienes, prestación de servicios u otras actividades que constituyan su actividad principal.	Son disminuciones en el interés de los propietarios que no resultan de transferencias con los mismos. Incluye los conceptos de gastos y pérdidas.	Son las disminuciones en los beneficios económicos durante el periodo contable en forma de salidas o agotamiento de activos o incurrencia de pasivos que resultan en disminuciones de capital, distintos a los relacionados con distribuciones de capital a los socios.	
Ganancias	Son aumentos del patrimonio que se originan en operaciones periféricas o incidentales o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente salvo las que resultan de ingresos o de aportes de los propietarios.	Son aumentos del patrimonio que se originan en operaciones periféricas o incidentales o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de ingresos o de aportes de propietarios.	Están incluidas en el concepto de ingresos.	Son otras partidas, que cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de actividades de explotación de la empresa. No son diferentes en su naturaleza a los ingresos ordinarios.	

Perdidas	Son las disminuciones del patrimonio que se originan en operaciones periféricas o incidentales o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de gastos o de distribuciones de los propietarios.	Son las disminuciones del patrimonio que se originan en operaciones periféricas o incidentales o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de gastos o de distribuciones a los propietarios.	Están incluidas en el concepto de pérdidas.	Son otras partidas que, cumpliendo con la definición de gastos, pueden o no surgir de actividades de explotación de la empresa. No son diferentes en su naturaleza a los gastos ordinarios.	
<u>Conceptos fundamentales</u> Devengado	Aplicación del concepto de devengamiento en virtud de la cual los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos presentados se reconocen en los periodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se producen los ingresos y egresos de los fondos relacionados.	El criterio de lo devengado busca mostrar los efectos financieros sobre un ente, de transacciones, eventos y circunstancias que tienen consecuencias sobre el monto de efectivo del mismo durante el periodo en que estas se producen y no solo durante los periodos en que se producen los flujos de fondos. Incluye los conceptos de diferimiento, amortización y distribución.	Se utiliza la correspondencia entre ingresos y gastos para distribuir el costo de los activos en los ejercicios contables.	Con el fin de cumplir sus objetivos los estados financieros se preparan sobre la base del devengado contable. Según esta base los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga el dinero u otro equivalente líquido), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los periodos con los cuales se relacionan.	Se utiliza el criterio de devengado.

Empresa en marcha	Se considera la evaluación de la continuidad del ente y de sus segmentos para establecer si debe aplicarse el límite del valor recuperable para la medición contable de determinados activos.			Los estados financieros se preparan sobre la base de que la empresa esta en funcionamiento y continuara sus actividades de explotación dentro del futuro previsible, por lo tanto se asume que la empresa no tiene intención ni necesidad de liquidar o cortar de forma importante la escala de sus operaciones.	Se considera la gestión continuada o empresa en marcha.
-------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------

### Elementos de los estados contables

Las diferencias que aparecen entre los marcos conceptuales son:

1. El concepto de Balance consolidado aparece en el proyecto argentino, en el marco conceptual del Reino Unido y en el de la Comunidad económica europea.
2. El concepto de resultado del ejercicio se basa en la relación entre los ingresos y los gastos, sin considerar las variaciones provenientes de relaciones con los propietarios.

El proyecto argentino y el marco conceptual de estados Unidos consideran la diferencia entre ingresos y ganancias y entre gastos y perdidas. En cambio el borrador del marco conceptual del Reino Unido y el de la Federación internacional de contadores (I.A.S.C.) engloba los conceptos de ingresos y ganancias con el nombre "Ingresos" y los conceptos de gastos y perdidas con el nombre "Gastos".

En el marco conceptual de los estados Unidos se realiza una diferenciación entre el concepto de resultado del ejercicio y el concepto de resultado total, este ultimo mas incluyente.

En el marco conceptual del Reino Unido no se reconoce ninguna cantidad como el resultado del ejercicio.

3. Respecto a los conceptos fundamentales, todos los marcos conceptuales, exceptuando el del Reino Unido, determinan la aplicación del criterio de lo devengado como la más adecuada. Señalan los beneficios resultantes de la utilización de dicho criterio en la medición del resultado del ejercicio.

Por otro lado, el marco conceptual del Reino Unido reconoce que este criterio continuara jugando un rol importante en el proceso del reconocimiento de los ingresos aunque su aplicación estará restringida.

El concepto de empresa en marcha aparece en el proyecto argentino, el marco conceptual de I.A.S.C. y en el marco conceptual de la Comunidad económica europea.

### **Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables**

<i>Proyecto Argentino</i>	<i>Concepts Estados Unidos de América</i>	<i>Declaración de principios Reino Unido</i>	<i>Federación internacional de Contabilidad I.A.S.C.</i>
En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas y que tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad.	Un ítem y la información correspondiente a él deben cumplir estos cuatro criterios fundamentales de reconocimiento: # Definiciones Deben cumplir con las definiciones de los elementos # Posibilidad de medirlo Debe tener un atributo relevante que pueda ser medido con suficiente confiabilidad. # pertinencia # confiabilidad	El objetivo de los estados financieros se cumple por medio de la representación, en los mismos, en letras y números de los efectos de las transacciones y otros eventos sobre los elementos. Este proceso se llama reconocimiento. Para que un elemento sea reconocible debe haber prueba suficiente de que existe y de que puede ser medido en forma suficientemente confiable en un monto de dinero.	Una partida que reúna la definición de un elemento deberá reconocerse si: # es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida en particular, fluya hacia o de la empresa y; # la partida tiene un costo o valor que puede ser medido de manera confiable

## Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables

Existe uniformidad entre los distintos marcos conceptuales, respecto a los criterios utilizados para el reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables.

Al momento de reconocer un elemento a ser incluido en los estados contables, se considera que este debe cumplir con dos condiciones básicas:

1. Definiciones: Los ítems a ser incluidos en los estados contables deben responder a la definición de alguno de los elementos de los mismos.
2. Posibilidad de medirlo: El ítem debe poder ser medido en forma confiable.

### Modelo Contable

	<i>Proyecto Argentino</i>	<i>Concepts estados Unidos de América</i>	<i>Declaración de principios Reino Unido</i>	<i>Federación internacional de Contabilidad I.A.S.C.</i>	<i>C.E.E. Comunidad económica europea</i>
Unidad de medida	Moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden (moneda constante)	La unidad de medida en los estados financieros, en la practica actual, es la moneda nominal sin ajustes debido a cambios en el poder adquisitivo o en el valor del dinero a lo largo del tiempo.		No define una unidad de medida a ser utilizada.	
Criterios de medición	La asignación periódica de mediciones contables podría basarse en los siguientes atributos: a) De los activos 1. Su costo histórico 2. Su costo de reposición 3. Su valor neto de realización 4. Su valor de utilización	Cinco diferentes atributos son utilizados en la practica actual: 1. Costo histórico pasivos Beneficios históricos 2. Costo actual 3. Costo actual de mercado 4. Valor neto de realización pasivos Valor neto de	Hay dos distintos criterios de medición utilizados para cumplir este propósito: costo histórico o valores corrientes. Este borrador de la declaración adopta el criterio que se basa en medir algunos elementos según el costo	Un numero de bases de medición son empleados en distintos grados y en combinaciones variables en los estados financieros: 1. Costo histórico 2. Costo actual 3. Valor de realización o liquidación	Esta directriz admite tres posturas profesionales: # Contabilidad ajustada al nivel de precios # Contabilidad en base al costo de reposición # Contabilidad en base al costo histórico con rectificaciones excepcionales.

	<p>económica</p> <p>5. Cuentas por cobrar, su valor actual</p> <p>6. Su valor recuperable</p> <p>7. En los casos de participación en otros activos, el porcentaje de ellos sobre las mediciones contables totales de dichos bienes.</p> <p>b) De los pasivos</p> <p>1. Su importe original</p> <p>2. Su costo de cancelación</p> <p>3. Su valor actual</p> <p>Se utilizan criterios de medición basados en:</p> <p>a) el destino mas probable de los activos</p> <p>b) la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos</p>	<p>cancelación</p> <p>Esta declaración caracteriza a la practica actual como basada en diferentes atributos. No intenta elegir un solo atributo, en cambio sugiere el uso de distintos atributos y discute acerca de su adecuado uso en las diferentes situaciones.</p>	<p>histórico y otros según los valores corrientes. (criterio de medición mezclado o criterio de costo histórico modificado)</p> <p>El criterio de medición elegido será determinado en referencia a factores tales como el objetivo de los estados financieros, la naturaleza de los activos o pasivos a medir y las circunstancias particulares del caso.</p>	<p>4. Valor presente</p>	<p>Se adopta al modelo clásico del costo histórico</p>
Capital a mantener	<p>Se considera el capital financiero.</p>	<p>Concepto de capital financiero.</p>		<p>La selección del concepto apropiado del capital debe estar basado en las necesidades de los usuarios de los estados financieros.</p> <p><u>C Financiero</u> Mantenimiento del capital nominal invertido</p> <p><u>C Físico</u> Mantenimiento del capital de explotación de la empresa.</p>	

## **Modelo Contable**

El modelo contable se define por sus tres elementos principales:

### **1. Unidad de medida**

El concepto de unidad de medida fue definido por el proyecto argentino y por el marco conceptual de los estados Unidos. Ambos utilizan la moneda pero con la siguiente diferencia. En el primero se reconocen los cambios en el poder adquisitivo o en el valor del dinero a lo largo del tiempo, y en el otro no.

### **2. Criterios de medición**

Todos los marcos conceptuales nombran distintos criterios de medición. Hay diversas aplicaciones de los mismos:

- Proyecto Argentino Acepta la utilización de criterios basados en valores corrientes y en costos históricos. Determina que criterio utilizar en cada caso.
- Marco conceptual de estados Unidos, del Reino Unido y de la Federación internacional de contadores (I.A.S.C.) Aceptan la utilización de ambos criterios (valores corrientes y costos históricos) pero no determinan en que caso particular debe utilizarse cada uno. La elección del criterio a ser utilizado se determinara en referencia a varios factores.
- Marco conceptual de la Comunidad económica europea Establece el modelo clásico del costo histórico, aunque admite otras posturas profesionales.

### **1. Capital a mantener**

Es importante definir el concepto de capital a mantener ya que de este depende la medición del resultado del ejercicio. Las dos posibilidades son capital financiero o capital físico.

El proyecto argentino y el marco conceptual de estados Unidos determinan que se utilizara el concepto de capital financiero.

El marco conceptual de la Federación internacional de contadores (I.A.S.C.) prefiere dejar esa decisión en manos del ente que ha de preparar los estados contables. Esa decisión se tomara en función de las necesidades de sus usuarios.