

Capítulo XXI. — ESTADOS CONTABLES .....	315
1. <i>El balance general o estado de situación patrimonial</i> .....	316
1.1. Importancia y funciones jurídicas del balance .....	317
1.2. Principios que rigen la confección de estados contables ..	319
1.2.1. Principio de uniformidad .....	319
1.2.2. Principio de veracidad .....	319
1.2.3. Principio de sinceridad .....	319
1.2.4. Principio de claridad .....	319
1.2.5. Principio de continuidad .....	320
1.3. La posición de los organismos profesionales .....	320
1.4. Los principios de contabilidad generalmente aceptados ..	323
1.4.1. Postulado básico .....	324
1.4.2. Principios generales .....	324
1.4.2.1. Ente .....	324
1.4.2.2. Bienes económicos .....	325
1.4.2.3. Moneda de cuenta .....	325
1.4.2.4. Empresa en marcha .....	326
1.4.2.5. Valuación al costo .....	326
1.4.2.6. Ejercicio .....	326
1.4.2.7. Devengado .....	327
1.4.2.8. Objetividad .....	327
1.4.2.9. Realización .....	327
1.4.2.10. Prudencia .....	327
1.4.2.11. Uniformidad .....	327
1.4.2.12. Materialidad .....	328
1.4.2.13. Exposición .....	328
2. <i>Modelo de presentación de estados contables</i> .....	328
2.1. Alcance del modelo .....	330
2.2. Flexibilidad de su aplicación .....	330
2.3. Sistemas de contabilización .....	330
2.4. Criterios de valuación .....	331
2.5. Estados contables básicos .....	331
2.6. Información complementaria (anexos y notas) .....	332
2.7. Información referida a la identificación del ente .....	333
2.8. Conceptos .....	333
2.8.1. Activo. Pasivo. Patrimonio neto .....	333
2.8.2. Balance general o estado de situación patrimonial. Es-	
tado de resultados .....	333
2.8.3. Estado de resultados acumulados. Estado de evolución	
del patrimonio neto .....	334
2.8.4. Estado de origen y aplicación de fondos (Estado de	
origen y aplicación del capital de trabajo) .....	334
2.8.5. Activos y pasivos corrientes. Activos y pasivos no co-	
rrientes .....	334
2.9. Exposición de estados básicos .....	334
2.9.1. Balance general .....	334
2.9.1.1. Presentación del estado .....	334
2.9.1.2. Clasificación de sus componentes .....	335
2.9.1.3. Clasificación de los rubros en corrientes y no co-	
rrientes. Ordenamiento de rubros .....	335

2.9.2. Estado de resultados .....	336
2.9.3. Estado de resultados acumulados (estado de evolución del patrimonio neto) .....	337
2.9.4. Estado de origen y aplicación de fondos .....	337
2.10. Notas a los estados contables .....	338
2.11. Anexos a los estados contables .....	339
2.11.1. Anexo I - Inversiones .....	340
2.11.2. Anexo II - Bienes de uso .....	340
2.11.3. Anexo III - Activos intangibles .....	341
2.11.4. Anexo IV - Provisiones .....	341
2.11.5. Anexo V - Activos y pasivo en moneda extranjera ..	341
2.11.6. Anexo VI - Costo de mercaderías (o servicios) vendidos .....	342
2.11.7. Anexo VII - Información requerida por el artículo 64, inc. b, ley 19.550 .....	342

## Capítulo XXI

### ESTADOS CONTABLES

SUMARIO: 1. *El balance general o estado de situación patrimonial*. 1.1. Importancia y funciones jurídicas del balance. 1.2. Principios que rigen la confección de estados contables. 1.2.1. Principio de uniformidad. 1.2.2. Principio de veracidad. 1.2.3. Principio de sinceridad. 1.2.4. Principio de claridad. 1.2.5. Principio de continuidad. 1.3. La posición de los organismos profesionales. 1.4. Los principios de contabilidad generalmente aceptados. 1.4.1. Postulado básico. 1.4.2. Principios generales. 1.4.2.1. Ente. 1.4.2.2. Bienes económicos. 1.4.2.3. Moneda de cuenta. 1.4.2.4. Empresa en marcha. 1.4.2.5. Valuación al costo. 1.4.2.6. Ejercicio. 1.4.2.7. Devengado. 1.4.2.8. Objetividad. 1.4.2.9. Realización. 1.4.2.10. Prudencia. 1.4.2.11. Uniformidad. 1.4.2.12. Materialidad. 1.4.2.13. Exposición. 2. *Modelo de presentación de estados contables*. 2.1. Alcance del modelo. 2.2. Flexibilidad de su aplicación. 2.3. Sistemas de contabilización. 2.4. Criterios de valuación. 2.5. Estados contables básicos. 2.6. Información complementaria (anexos y notas). 2.7. Información referida a la identificación del ente. 2.8. Conceptos. 2.8.1. Activo. Pasivo. Patrimonio neto. 2.8.2. Balance general o estado de situación patrimonial. Estado de resultados. 2.8.3. Estado de resultados acumulados. Estado de evolución del patrimonio neto. 2.8.4. Estado de origen y aplicación de fondos (Estado de origen y aplicación del capital de trabajo). 2.8.5. Activos y pasivos corrientes. Activos y pasivos no corrientes. 2.9. Exposición de los estados básicos. 2.9.1. Balance general. 2.9.1.1. Presentación del estado. 2.9.1.2. Clasificación de sus componentes. 2.9.1.3. Clasificación de los rubros en corrientes y no corrientes. Ordenamiento de rubros. 2.9.2. Estado de resultados. 2.9.3. Estado de resultados acumulados (estado de evolución del patrimonio neto). 2.9.4. Estado de origen y aplicación de fondos (Estado de origen y aplicación del capital de trabajo). 2.10. Notas a los estados contables. 2.11. Anexos a los estados contables. 2.11.1. Anexo I - Inversiones. 2.11.2. Anexo II - Bienes de uso. 2.11.3. Anexo III. Activos intangibles. 2.11.4. Anexo IV - Previsiones. 2.11.5. Anexo V - Activos y pasivos en moneda extranjera. 2.11.6. Anexo VI - Costo de mercaderías (o servicios) vendidos. 2.11.7. Anexo VII - Información requerida por el artículo 64 inciso b de la ley 19.550.

La ley (art. 62 a 67) da pautas para la confección de los estados contables anuales, fijando expresamente que ellos deberán ser presentados por las sociedades por acciones y las sociedades de responsabilidad limitada con veinte socios o más. Además, trae referencias a estados contables a practicar en circunstancias especiales que hacen a la vida societaria como son la transformación (art. 77, inc. 2), la fusión (art. 83, inc. 1º), la escisión (art. 88), o para ejercer el derecho de receso (art. 245).

De acuerdo con ello podemos clasificar a los estados contables como sigue:

— *Ordinario*

Es el comúnmente llamado balance general o de ejercicio.

— *Especiales*

Transformación

Fusión

Escisión

Receso (art. 245 L.S.)

Consolidados.

## 1. EL BALANCE GENERAL O ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

El balance ha sido definido a menudo como el resumen del inventario; pero esta definición, si bien tiene la bondad de poner de relieve la estrecha y necesaria vinculación que hay entre el balance y el inventario, no explica la forma adoptada para el balance, ni la relación que existe entre éste y el conjunto de las registraciones contables del ente a que se refiere.

Sin embargo el conocimiento de esta relación es necesario para comprender con qué facilidad inciden en

el balance las omisiones y los errores en que se incurrió al redactar los asientos relativos a las transacciones del ente y cómo en el método de contabilidad generalmente empleado (la partida doble), la mayoría de los rubros puede presentarse como resultante directa de las cuentas del libro Mayor, cuyos saldos reproduce, ajustados a los resultados del inventario (1).

### 1.1. *Importancia y funciones jurídicas del balance.*

Siguiendo a De Gregorio, podemos expresar que ellas son fundamentalmente:

- a) Los que forman parte de las sociedades anónimas disfrutan de un beneficio que puede considerarse excepcional, cual es el de una responsabilidad limitada a la suma suscripta para la constitución del capital social. Si el capital social es la única garantía ofrecida a los que tratan con la sociedad, los mayores esfuerzos de la ley deben estar dirigidos a asegurar su integridad y a hacer conocer periódicamente la situación patrimonial del ente al cual ha dado vida ese capital.
- b) Los accionistas no sólo no tienen ingerencia en la administración de la sociedad, sino que ni siquiera pueden consultar los libros que registran la marcha de los negocios. No obstante ello, los accionistas deben ser informados periódicamente sobre los negocios y sobre la labor desarrollada por los administradores. El balance responde entonces a una función de rendición de cuentas, a la que no

(1) DE GREGORIO, Alfredo, *Los balances de las sociedades anónimas. Su régimen jurídico*, trad. por Francisco Bobadilla y Julio H. Cassé, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1950.

se puede negar importancia jurídica ya sea para aquellos a quienes se dirige como para los que lo confeccionan.

- e) Sirve de base para la distribución de dividendos a los accionistas, no existiendo beneficio a distribuir si no resulta de un balance regularmente aprobado. En efecto, en las sociedades por acciones donde impera el principio de la conservación de la integridad del capital social, es el balance (correlacionado con el Estado de resultados), el que ha de reflejar el resultado de la contabilidad al cierre de cada ejercicio, demostrando si existe o no tal beneficio <sup>(2)</sup>.

Por otra parte, los estados contables son la resultante sintética de las registraciones, que han sido generadas conforme a una serie de pautas o reglas denominadas *principios de contabilidad generalmente aceptados*. Es decir que constituyen la resultante del procesamiento de la información básica, su objetivo se confunde con el de la contabilidad, por cuanto aquéllos constituyen la expresión condensada de ésta <sup>(3)</sup>, brindando información sobre la riqueza actual y su evolución en el pasado <sup>(4)</sup>.

La contabilidad a través de los estados contables debe mostrar por lo menos:

- el resultado del ejercicio
- la situación patrimonial
- la situación financiera
- la situación económica.

<sup>(2)</sup> DE GREGORIO, *ob. cit.*

<sup>(3)</sup> BERTORA, Héctor, *Teoría de la contabilidad*, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1976.

<sup>(4)</sup> LAZZATTI, Santiago, *El objetivo de los estados contables*, Ed. Macchi. Buenos Aires, 1974.

## 1.2. *Principios que rigen la confección de estados contables.*

El Código de Comercio (arts. 48 a 52) sienta los principios generales de aplicación para la confección de los estados contables, que son los de claridad, veracidad, continuidad y unidad, a lo que debe añadirse la necesidad de reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda <sup>(5)</sup>.

Estos principios significan:

1.2.1. *Principio de uniformidad*: Es éste un principio básico y refiere a que los estados contables deben resultar de la aplicación de bases contables y criterios de valuación uniformes. El Código de Comercio hace referencia a él en los artículos 33 inc. 2, 43 y 51.

1.2.2. *Principio de veracidad*: Por este principio se hace hincapié en la veracidad que deben guardar los libros con relación a los negocios de la sociedad (artículos 43 y 51 del Código de Comercio).

1.2.3. *Principio de sinceridad*: Este es un principio complementario al de veracidad. En otras palabras, en la confección de los estados contables debe expresarse con exactitud la realidad del patrimonio de la sociedad y el resultado de las operaciones, con el debido respaldo documental <sup>(6)</sup>.

1.2.4. *Principio de claridad*: Con él, se impone que los actos de la gestión comercial que se registran en los libros deben resultar en forma evidente, es decir que permitan apreciar y comprender inmediatamente la si-

<sup>(5)</sup> PERROTA, Salvador, *Breves estudios sobre la sociedad comercial*, en diario La Ley del 26 de abril de 1979.

<sup>(6)</sup> MEGNA, Pedro Pascual, *Régimen de la documentación y contabilidad*, en Cuadernos de Derecho Societario, tomo 1, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1973.

tuación de la sociedad. Dicho de otra manera, la información expuesta en los estados contables debe poder ser interpretada por todos los usuarios de ellos.

1.2.5. *Principio de continuidad*: Refiere este principio a que los estados contables deben ser preparados sobre las mismas bases a efectos de poder efectuar comparaciones. Por otra parte, tanto la ley 19.550, como la Resolución Técnica N° 1 y la Resolución N° 1/73 de la I.G.P.J. de la Capital Federal expresamente establecen que todo cambio en las bases de evaluación o en los criterios contables debe ser expresado en notas a los estados contables.

### 1.3. *La posición de los organismos profesionales.*

La XI Conferencia Interamericana de Contabilidad consideró que una enunciación mínima de los objetivos de los estados contables debía brindar información útil para:

- Analizar la eficiencia de la dirección.
- Servir de base para determinar la carga tributaria y otros fines de política fiscal y social.
- Ser utilizada como una de las fuentes de información para la contabilidad nacional.
- Determinar la legitimidad de las distribuciones de ganancia y servir como guía para la política de la dirección y de los inversionistas en esa materia.
- Servir de base para la solicitud de créditos financieros y comerciales.
- Servir de guía a los inversionistas interesados en comprar y en vender.
- Ser utilizada como base para la fijación de precios, tarifas, situación crediticia, económica, financiera, etc.

Por su parte, la Comisión N° 1 de las IX Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur (Santiago de Chile, 1978) resolvió que las características, condiciones y cualidades que debe reunir la información contable son las siguientes:

- a) *Relevancia*: la información debe satisfacer razonablemente las necesidades del receptor mediante la comunicación de los hechos sobresalientes de mayor significatividad;
- b) *Objetividad*: la información debe tender a presentarse en el mayor grado posible, de manera que exprese los acontecimientos tal como son, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares del emisor;
- c) *Oportunidad*: la información debe emitirse en tiempo y lugar para el usuario;
- d) *Precisión*: la información debe estar comprendida entre los estrechos límites de la aproximación, buscando un acercamiento a la exactitud;
- e) *Integridad*: la información debe ser exhaustiva, completa; ello significa que incluirá al menos todas sus partes esenciales;
- f) *Claridad*: la información debe ser inteligible, fácil de comprender y accesible;
- g) *Suficiencia*: la información debe ser apta y conveniente para los requerimientos del usuario;
- h) *Prudencia*: la información debe expresarse con cautela y precaución. El informante debería ubicarse entre la reflexión y la previsión, tendiente a evitar los riesgos que podría emanar de la información que comunica;
- i) *Normalización*: la información debe basarse en normas o reglas adecuadas que satisfagan la ne-

cesidad de consecuencia, uniformidad o comparabilidad que pudiera requerir el usuario;

- j) *Sistematicidad*: la información debe presentarse de manera orgánica, lo que significa que debe fundamentarse en un conjunto de reglas armónicamente entrelazadas;
- k) *Verificabilidad*: la información debe permitir su comprobación mediante demostraciones que la acrediten y confirmen;
- l) *Certidumbre*: la información debe elaborarse en base a un conocimiento seguro y claro de los acontecimientos que comunica, es decir, que la certidumbre en la información ha de entenderse como el fundamento objetivo de toda aseveración firme;
- m) *Confiabilidad*: la información debe prepararse conforme a normas y reglas que le otorguen el carácter de creíble;
- n) *Racionalidad*: la información debe ser lógica y resultar de la aplicación de un método adecuado;
- ñ) *Practicabilidad*: la información debe reunir los atributos necesarios que permitan su utilización;
- o) *Irreemplazabilidad*: la información no puede ser sustituida por otra;
- p) *Convertibilidad*: la información debe poder transformarse o reducirse a datos más fundamentales, eventualmente permutables;
- q) *Productibilidad* (rentabilidad o economía de la información): la información debe prestar una utilidad para los objetivos del usuario que exceda de los esfuerzos necesarios para su obtención (relación costo - eficiencia).

#### 1.4. *Los principios de contabilidad generalmente aceptados.*

En la confección de los estados contables, ha de seguirse una serie de pautas a fin de que la contabilidad, mediante la obtención y procesamiento de informaciones sobre los aspectos patrimoniales, financieros y económicos, sea útil para la toma de decisiones, las que son denominadas *principios de contabilidad generalmente aceptados*. Estos, en el ámbito americano han sido aprobados como cuerpo orgánico por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Mar del Plata en el año 1965, y si bien en las posteriores (la última se realizó en Panamá en 1979 y es la XIII Conferencia Interamericana de Contabilidad) se destacó la necesidad de su revisión, hasta el momento no han sido modificados.

En nuestro país, en la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas celebrada en Avellaneda en 1969 se aprobó un pronunciamiento denominado *Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros*, que prácticamente no tiene diferencias con el cuerpo aprobado por la VII Conferencia Interamericana y son los vigentes en la actualidad.

En la Provincia de Santa Fe, la obligatoriedad de su observancia por los contadores públicos que dictaminan estados contables ha sido impuesta por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, quien, por Resolución N° 8/76 estableció que no autenticará la firma de los profesionales puestas en dictámenes donde no opinen si "los estados contables cumplen con su función específica, es decir, si presentan razonablemente la situación patrimonial y el resultado de las operacio-

nes, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados de manera uniforme respecto del ejercicio anterior" (?).

Podemos clasificar a los principios como sigue:

- a) *Postulado básico*: Equidad.
- b) *Principios generales*: Ente; Bienes económicos; Moneda de cuenta; Empresa en marcha; Valuación al costo; Ejercicio; Devengado; Objetividad; Realización; Prudencia; Uniformidad; Materialidad; Exposición.
- c) *Normas particulares*: Son guías de acción referidas a aspectos de valuación y exposición.

1.4.1. *Postulado básico*: La equidad es el principio fundamental y las recomendaciones lo enuncian así: "La equidad entre intereses opuestos debe ser una preocupación constante en contabilidad, puesto que los que se sirven de o utilizan los datos contables pueden encontrarse ante el hecho de que sus intereses particulares se hallen en conflicto. De esto se desprende que los estados financieros deben prepararse de tal modo que reflejen con equidad, los distintos intereses en juego en una hacienda o empresa dada".

1.4.2. *Principios generales*: Estos son trece y son definidos como sigue:

1.4.2.1. *Ente*: "Los estados financieros se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. El concepto de ente es distinto al de persona ya que una misma persona puede producir estados financieros de varios entes de su propiedad".

(?) Resolución N° 8/76 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe.

1.4.2.2. *Bienes económicos*: “Los estados financieros se refieren siempre a bienes económicos, es decir bienes materiales e inmateriales que posean valor económico y por ende susceptibles de ser valuados en términos monetarios”.

1.4.2.3. *Moneda de cuenta*: “Los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda de cuenta y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un precio a cada unidad.

“Generalmente se utiliza como moneda de cuenta el dinero que tiene curso legal en el país dentro del cual funciona el ente y en este caso el precio está dado en unidades de dinero de curso legal.

“En aquellos casos donde la moneda utilizada no constituya un patrón estable de valor, en razón de las fluctuaciones que experimente, no se altera la validez del principio que se sustenta, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste”.

Este principio ha sido tácitamente reformado por las Resoluciones Nros. 3/77 y 3/78 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe, las que disponen que la Resolución Técnica N° 2 - Indexación de estados contables, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, será de cumplimiento obligatorio para los contadores públicos en lo que refiere al dictamen sobre estados contables de entes cuyos ejercicios económicos cierren a partir del 1° de abril de 1978, cualquiera sea su objeto, naturaleza jurídica y monto de ventas (8).

(8) Resoluciones Nros. 3/77 y 3/78 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe.

1.4.2.4. *Empresa en marcha*: “Salvo indicación expresa en contrario, se entiende que los estados financieros pertenecen a una empresa en marcha, considerándose que el concepto que informa la mencionada expresión, se refiere a todo organismo económico cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección futura”.

1.4.2.5. *Valuación al costo*: “El valor de costo—adquisición o producción— constituye el criterio principal y básico de valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados *de situación*, en correspondencia también con el concepto de empresa en marcha, razón por la cual esta norma adquiere el carácter de principio.

“Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables en determinadas circunstancias, sino que, por el contrario, significa afirmar que en caso de no existir una circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio, debe prevalecer el de *costo* como concepto básico de valuación.

“Por otra parte, las fluctuaciones del valor de la moneda de cuenta, con su secuela de correctivos que inciden o modifican las cifras monetarias de los costos de determinados bienes, no constituyen, asimismo, alteraciones al principio expresado, sino que, en sustancia, constituyen meros ajustes a la expresión numeraria de los respectivos costos”.

1.4.2.6. *Ejercicio*: “En las empresas en marcha es necesario medir el resultado de la gestión de tiempo en tiempo, ya sea para satisfacer razones de administración, legales, fiscales o para cumplir con compromisos financieros, etc.

“Es una condición que los ejercicios sean de igual duración, para que los resultados de dos o más ejercicios sean comparables entre sí”.

1.4.2.7. *Devengado*: “Las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado”.

1.4.2.8. *Objetividad*: “Los cambios en los activos, pasivos y en la expresión contable del patrimonio neto, deben reconocerse formalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medida en moneda de cuenta”.

1.4.2.9. *Realización*: “Los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto *realizado* participa del concepto de *devengado*”.

1.4.2.10. *Prudencia*: “Significa que cuando se deba elegir entre dos valores para un elemento del activo, normalmente se debe optar por el más bajo, o bien que una operación se contabilice de tal modo que la alícuota del propietario sea menor. Este principio se puede expresar también diciendo: contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado”.

1.4.2.11. *Uniformidad*: “Los principios generales cuando fueren aplicables, y las normas particulares utilizadas para preparar los estados financieros de un determinado ente deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro. Debe señalarse por medio de una

nota aclaratoria, el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y las normas particulares”.

1.4.2.12. *Materialidad*: Este principio también enunciado como Significación o Importancia relativa, significa que:

“Al ponderar la correcta aplicación de los principios generales y normas particulares debe necesariamente actuarse con sentido práctico. Frecuentemente se presentan situaciones que no encuadran dentro de aquéllos y que sin embargo, no presentan problemas porque el efecto que producen no distorsiona el cuadro general.

“Desde luego, no existe una línea demarcatoria que fije los límites de lo que es y no es significativo y debe aplicarse el mejor criterio para resolver lo que corresponda en cada caso, de acuerdo con las circunstancias, teniendo en cuenta factores tales como el efecto relativo en los activos y pasivos, en el patrimonio o en el resultado de las operaciones”.

1.4.2.13. *Exposición*: “Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren” (°).

## 2. MODELO DE PRESENTACION DE ESTADOS CONTABLES

Los distintos organismos de contralor han dictado normas que sistematizan en modelos tipos la información que debe exponerse en los estados contables exigidos por la ley. Así, la I.G.P.J. de Capital Federal fue la

(°) VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, Avellaneda 1969, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1970.

primera en hacerlo (Resolución N° 1/73), siendo en determinado período expresamente adoptada o aceptada por las autoridades locales. Posteriormente los organismos profesionales han emitido pronunciamientos sobre el tema, que son, el Dictamen N° 8 - Normas relativas a la forma de presentación de estados contables, del Instituto Técnico de Contadores Públicos, y la Resolución Técnica N° 1 - Modelo de presentación de estados contables, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

En el año 1976, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, dictó la Resolución N° 25 por la que consideraba como principios de contabilidad generalmente aceptados a los dictámenes del Instituto Técnico de Contadores Públicos, con lo que el mencionado n° 8 pasaba a ser de cumplimiento obligatorio para los profesionales matriculados en su jurisdicción. Sin embargo esta resolución no es aplicable en todo aquello que pudiera encontrarse en colisión con la ley 19.550 o la Resolución N° 1/73 de la I.G.P.J.

En la Provincia de Santa Fe, se aceptaba la presentación de estados contables en el modelo de la Resolución N° 1/73. Con fecha 6 de febrero de 1976 la I.G.P.J. dictó la Resolución N° 38, aceptando la presentación de los estados contables de acuerdo con el modelo de la Resolución Técnica N° 1. Con posterioridad el Consejo Profesional de Ciencias Económicas dictó la Resolución N° 2/77 donde dispuso no autenticar la firma de los profesionales que dictaminen sobre estados contables que no se presenten en el mencionado modelo, salvo por requerimientos legales o administrativos. En la práctica y dado que la I.G.P.J. admite la presentación de los estados contables en dicho modelo, las sociedades por acciones deben necesariamente confeccionarlos adecuados a la Resolución Técnica N° 1.

En razón de que en este momento los modelos de la Resolución N° 1/73 y la Resolución Técnica N° 1, son de aplicación generalizada en el país, efectuaremos un breve análisis comparativo de ambas.

### 2.1. *Alcance del modelo.*

Ambas resoluciones delimitan el ámbito de aplicación a las sociedades con objeto comercial, industrial y de servicios, pudiendo ser aplicado en otras con distinto objeto o tipo jurídico (de la de sociedad anónima).

Además, la Resolución Técnica N° 1 contiene como regla de excepción que su utilización cede en los casos en que por disposiciones legales, administrativas o de organismos de control, la información sobre estados contables deba presentarse en fórmulas especiales.

### 2.2. *Flexibilidad de su aplicación.*

Tanto la Resolución N° 1/73 como la Resolución Técnica N° 1 admiten un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de los modelos, posibilitando la adaptación de ellos a situaciones particulares. Así, por ejemplo, permiten la supresión de columnas, capítulos y partidas cuando no sea procedente cubrirlos; incorporar columnas, capítulos y partidas no especificadas expresamente; incluir en partidas de "Conceptos diversos" u "Otros" aquellos importes que no sean de significación relativa; utilizar paréntesis para indicar las cifras negativas; eliminar los centavos; cambiar la denominación, apertura o agrupamiento de las cuentas, etc.

### 2.3. *Sistemas de contabilización.*

Sólo la Resolución N° 1/73 hace referencia a este tema estableciendo que la aplicación del modelo no supone la de determinado régimen contable.

#### 2.4. *Criterios de valuación.*

La Resolución N° 1/73, reproduciendo casi textualmente las disposiciones del Decreto N° 9795/54, permite la aplicación de cualquier criterio de valuación a condición de que sea técnicamente correcto, no dé lugar a la distribución de ganancias que no sean líquidas ni realizadas y sea de aplicación constante.

En cambio, la Resolución Técnica N° 1 aclara que el modelo se refiere sólo a aspectos de presentación o exposición de la información contable, no incursionando en los criterios de valuación de los activos y pasivos.

#### 2.5. *Estados contables básicos.*

Para la Resolución N° 1/73 son los siguientes: Balance general, Estado de resultados y Estado de resultados acumulados.

Sigue las denominaciones empleadas en la ley 19.550. Ni en las Instrucciones ni en el conjunto de los modelos de estados y anexos hace referencia ni define el Estado de origen y aplicación de fondos.

En cambio, la Resolución Técnica N° 1 trae el siguiente esquema:

- a) Estados de presentación obligatoria: Estado de situación patrimonial, Estado de resultados, Estado de evolución del patrimonio neto
- b) Estados de presentación optativa (sociedades incluídas en el artículo 299 de la Ley de Sociedades). Estado de origen y aplicación del capital de trabajo.

Como se observa, los estados son denominados con mayor precisión técnica por esta última.

## 2.6. Información complementaria (anexos y notas).

Excepto en el artículo 1° de la Resolución N° 1/73, no se hace referencia en las Instrucciones a la información adicional a los estados contables básicos que se expone en los anexos de Bienes de uso, Bienes inmateriales, Inversiones - Otras inversiones, Previsiones y reservas, Costo mercaderías o Productos vendidos - Costo servicios vendidos y Activos y pasivos en moneda extranjera.

Estos anexos se complementan con un cuadro en el que se expone la información que requiere el artículo 64 inc. d) de la ley.

Tampoco contiene ninguna referencia expresa a las notas que se enuncian en el artículo 65.

En cambio la Resolución Técnica N° 1, en sus Instrucciones se refiere a esta información complementaria estableciendo que podrá presentarse en forma de:

- a) Notas redactadas en forma narrativa, tituladas, numeradas correlativamente y referenciadas con los estados básicos;
- b) Cuadros anexos.

Los cuadros anexos son: Inversiones, a las que divide en Corrientes y No corrientes; Bienes de uso; Activos intangibles; Previsiones; Activos y pasivos en moneda extranjera, y Costo de mercaderías (o servicios) vendidos.

Agrega también el Cuadro a que hace referencia el artículo 64 inciso b) de la ley; éste aparece como un anexo más, a diferencia del de la Resolución N° 1/73 que no lo denomina "Anexo" sino "Cuadro".

Como se observará, las diferencias aquí son terminológicas y no conceptuales; a manera de ejemplo, la información que se expone en el Estado de resultados

acumulados y la que refiere a reservas del de Previsiones y reservas de la Resolución N° 1/73, son expuestas en el Estado de evolución del patrimonio neto de la Resolución Técnica N° 1.

En su estructura, ambas disposiciones siguen estrictamente las disposiciones de la ley en lo que refiere a estados básicos, anexos y notas por ella exigidos.

### 2.7. *Información referida a la identificación del ente.*

En ambas resoluciones los datos referidos a la identificación del ente son los siguientes: Denominación de la sociedad; domicilio legal; actividad principal; fechas de inscripción en el Registro Público de Comercio del estatuto y de sus modificaciones; número de registro en la I.G.P.J.; número de ejercicio económico y fecha de su iniciación y finalización; composición del capital suscrito e integrado, acciones (ordinarias o preferidas), valor nominal, cantidad de votos a que dan derecho y porcentaje fijo de dividendos de las acciones preferidas.

La única diferencia estaría dada en que mientras en la Resolución N° 1/73 esta información se integra con los estados básicos, en la Resolución Técnica N° 1 se muestran en hoja separada.

### 2.8. *Conceptos.*

2.8.1. *Activo. Pasivo. Patrimonio neto:* No existen diferencias conceptuales entre ambas resoluciones en lo referente al significado de estos conceptos.

2.8.2. *Balance General (o Estado de situación patrimonial). Estado de resultados:* Igual mención que la anterior.

2.8.3. *Estado de resultados acumulados. Estado de evolución del patrimonio neto*: La diferencia está dada por los conceptos que se exponen en dichos estados ya que, mientras el Estado de resultados acumulados refleja la evolución ocurrida durante el ejercicio en las ganancias o pérdidas sin asignación específica, el Estado de evolución del patrimonio neto informa la causa de los cambios producidos durante el ejercicio en cada uno de los rubros del patrimonio neto.

2.8.4. *Estado de origen y aplicación de fondos (Estado de origen y aplicación del capital de trabajo)*: Mientras que la Resolución N° 1/73 no define ni trae modelos de este estado, para la Resolución Técnica N° 1, éste comprende el resumen de las actividades de financiación y de inversión de la sociedad, demostradas a través de la variación de su capital de trabajo en el período. Por capital de trabajo se entiende la diferencia entre el Activo corriente y el Pasivo corriente.

2.8.5. *Activos y pasivos corrientes. Activos y pasivos no corrientes*: No existen diferencias conceptuales entre ambas resoluciones por estos conceptos.

## 2.9. *Exposición de los estados básicos*:

2.9.1. *Balance General (Estado de situación patrimonial)*:

2.9.1.1. *Presentación del estado*: La diferencia entre ambos modelos está en que la Resolución N° 1/73 expone los rubros uno a continuación de otro, o sea:

*Activo*

Corrientes

No corrientes

*Pasivo*

Corrientes

No corrientes

*Patrimonio Neto*

La Resolución Técnica N° 1, los expone en forma de cuenta, o sea:

*Activo*

Corrientes

No corrientes

*Pasivo*

Corrientes

No corrientes

Ganancias diferidas

*Patrimonio neto*

2.9.1.2. *Clasificación de sus componentes:* En la Resolución N° 1/73 las cuentas patrimoniales se separan y agrupan en Activo, Pasivo y Patrimonio neto, para la Resolución Técnica N° 1, los rubros que lo integran se agrupan en Activo, Pasivo (Corriente, No corriente y Ganancias diferidas) y Patrimonio neto.

2.9.1.3. *Clasificación de los rubros en corrientes y no corrientes:* Ambas hacen referencia a las disposiciones sobre el particular contenidas en el artículo 63 de la ley 19.550, tanto para el Activo como para el Pasivo, la que entiende por *corriente* todo activo o pasivo cuyo vencimiento o realización se producirá dentro de los doce meses a partir de la fecha del balance general, salvo que las circunstancias aconsejen otra base para tal distinción.

2.9.1.4. *Ordenamiento de rubros:* En ambas los activos están ordenados de acuerdo al grado decreciente de liquidez, mientras que los pasivos de acuerdo con el grado de certeza de las obligaciones.

El modelo de la Resolución N° 1/73 divide los rubros según la terminología ya utilizada por el Decreto N° 9795/54, como ser Disponibilidades, Inversiones, Créditos, Bienes de cambio, Bienes de uso, Bienes inmateriales y cargos diferidos en el activo (corriente y no corriente), Deudas, Previsiones y ganancias a realizar en el pasivo (corriente y no corriente) y capital suscrito, reservas y resultados acumulados en el patrimonio neto. Luego abre éstos en cuentas como Caja y Bancos en Disponibilidades, Mercaderías de reventa, Productos terminados en Bienes de cambio, etc.

El de la Resolución Técnica N° 1 no utiliza la apertura descripta precedentemente, sino que expone totales por concepto, efectuándose las aclaraciones y discriminaciones en notas. Así, por ejemplo, se incluyen dentro de Activos corrientes los totales de Caja y Bancos, Inversiones, Cuentas por cobrar por ventas, etc.

Aquí nuevamente se pone de manifiesto la mejor denominación técnica empleada por la Resolución Técnica N° 1 como cuando denomina Activos intangibles a los Bienes inmateriales y cargos diferidos que emplea la Resolución N° 1/73, o cuando emplea la expresión Ganancias diferidas en lugar de la de Ganancias a realizar, utilizada por esta última. También es más precisa cuando divide el Patrimonio neto en Capital suscrito, Ajustes al patrimonio (en lugar de revaluaciones contables), Ganancias reservadas (en lugar de Reserva legal, estatutarias y voluntarias) y Resultados no asignados (en vez de Resultados acumulados).

2.9.2. *Estado de resultados*: Las dos resoluciones separan los resultados provenientes de las operaciones ordinarias de las extraordinarias, pero es más precisa la Resolución Técnica N° 1 al prever la determinación del resultado bruto por actividad y no globalmente como la Resolución N° 1/73.

Ambas coinciden en deducir del resultado bruto los Gastos de administración, comercialización y financiación, referenciándolos con el anexo o cuadro respectivo (información requerida por el art. 64 inc. b, ley 19.550). El resultado así determinado constituye para la Resolución N° 1/73 el resultado de las operaciones ordinarias, pero para el modelo de la Resolución Técnica N° 1 el resultado de la actividad principal.

También coinciden las dos en detraer el Impuesto a las Ganancias del ejercicio para determinar el resultado (ganancia o pérdida) final.

2.9.3. *Estado de resultados acumulados (estado de evolución del patrimonio neto)*: La presentación del Estado de resultados acumulados como complementario del de resultados que exige la ley ha sido previsto por la Resolución N° 1/73, no así por la Resolución Técnica N° 1 que requiere la presentación del Estado de evolución del patrimonio neto. Este último es mucho más completo que aquél, ya que informa la causa de los cambios ocurridos en cada uno de los componentes del patrimonio neto durante el ejercicio.

En lo que refiere a la información sobre resultados, ambas son coincidentes. En la referida a Ganancias reservadas y ajustes al patrimonio que exige la Resolución Técnica N° 1, dicha información se obtiene del Anexo E - Previsiones y reservas, que contempla la Resolución N° 1/73. La exposición de las variaciones en el capital suscrito es propia de la Resolución Técnica N° 1.

2.9.4. *Estado de origen y aplicación de fondos (estado de origen y aplicación del capital de trabajo)*: Respecto de este estado, remitimos a lo ya expresado en 2.8.4., sólo agregaremos que la Resolución Técnica

Nº 1 trae dos modelos de presentación que son alternativos. Uno de ellos expone las variaciones en el capital de trabajo partiendo del resultado del ejercicio sumando o restando aquellas partidas que no tuvieron efecto sobre él, mientras que el otro explica las variaciones partiendo de los distintos componentes del resultado eliminándose aquellos conceptos que no afectan el capital corriente.

Este estado, si bien es considerado básico, es de presentación optativa, excepto que se trate de sociedades incluidas en el artículo 299 de la ley 19.550.

#### 2.10. *Notas a los estados contables.*

Remitimos a lo ya expresado en 2.6., agregaremos que la Resolución Técnica Nº 1 exige que los estados contables contengan notas sobre los siguientes aspectos:

- Criterios contables aplicados como ser: valuación de inversiones, bienes de cambio, bienes de uso y su actualización explicando el procedimiento seguido, activos intangibles, constitución de provisiones, diferimiento de ganancias y su posterior apropiación a resultados, tratamiento dado al cargo por impuesto a las ganancias y a los capitales, cambios en los criterios aplicados con relación al ejercicio anterior y su incidencia.
- Bienes de disponibilidad restringida explicándose brevemente la restricción existente.
- Detalle de las cuentas por cobrar, si éste no se proporciona en el Estado de situación patrimonial.
- Detalle de los bienes de cambio, salvo que éste figure en el Estado de situación patrimonial.

- Activos gravados con hipoteca, prenda u otro derecho real, con referencia a las obligaciones que garantizaran.
- Detalle de los rubros de pasivos a favor de acreedores con indicación del monto de los documentados y de los con garantía real o de otra clase. En el caso de pasivos no corrientes se informará también el tipo de interés.
- El detalle de las ganancias diferidas.
- La composición del capital social.
- Restricciones contractuales para la distribución de ganancias.
- Los activos y pasivos con sociedades controlantes, controladas o vinculadas y los resultados de las operaciones con éstas, separadamente por sociedad.
- Los montos de las contingencias por avales y garantías a favor de terceros, documentos de terceros descontados o endosados, bienes de terceros en depósito y por cualquier otra contingencia, salvo que hubiere previsión constituida.
- Los acontecimientos u operaciones ocurridos entre la fecha de los estados contables y la de su aprobación que pudieren modificar significativamente la situación patrimonial y los resultados, con indicación del efecto que han tenido sobre la situación y los resultados mencionados.
- Cualquier otra información de importancia.

## 2.11. *Anexos a los estados contables.*

En sus instrucciones la Resolución N° 1/73 no hace ningún tipo de referencia a los anexos de estados contables básicos que trae su modelo; en cambio la Resolu-

ción Técnica N° 1 expresa que tanto éstos como las notas se consideran parte integrante de aquéllos.

Los anexos que traen ambos modelos son los siguientes:

2.11.1. *Anexo I - Inversiones*: Este se referencia como Anexos C y D en la Resolución N° 1/73, siendo el primero para inversiones en acciones, debentures, otros títulos emitidos en serie y participaciones en otras sociedades y el segundo para otras inversiones. Ambos anexos requieren la información discriminada en "Corrientes" y "No corrientes".

En cambio el modelo de la Resolución Técnica N° 1 reúne la información en un solo anexo, la que también se discrimina en la forma expresada anteriormente. En general la información que requieren ambas es similar ya que requieren datos sobre el ente emisor, características, valor nominal, valor de costo, valor en libros y valor de cotización de la inversión, como también sobre la actividad principal, capital, resultados y patrimonio neto, según el último ejercicio y valuación fiscal. El modelo de la Resolución Técnica N° 1 prevé una columna donde se informa sobre el valor patrimonial proporcional de la tenencia y el de la Resolución N° 1/73 transcribe al pie del Anexo C el artículo 65, 2° c) de la ley 19.550.

2.11.2. *Anexo II - Bienes de uso*: En el modelo de la Resolución N° 1/73 se identifica como Anexo A. También aquí la información requerida por ambos es similar presentando las siguientes diferencias:

El modelo de la Resolución Técnica N° 1 no discrimina los valores al comienzo del ejercicio que son separados en valores de origen sin revalúos y revalúos anteriores (informándose por separado los que correspondieran por aplicación de las leyes 15.272, 17.335,

19.742 u otros si los hubiere) en el otro modelo. Prevé en cambio la información sobre "Transferencias" entre las distintas cuentas y entre sus amortizaciones como también la actualización de la Ley 19.742 y su amortización, las que se exponen por separado.

2.11.3. *Anexo III - Activos intangibles*: Este se denomina Anexo B - Bienes inmateriales en el modelo de la Resolución N° 1/73. La información requerida por ambos es similar siendo la única diferencia la columna prevista por el modelo de la Resolución Técnica N° 1 que refiere a "Transferencias" entre las cuentas y sus correspondientes amortizaciones, además de su precisión terminológica al tener un alcance más amplio y comprensivo de los bienes inmateriales y de los cargos diferidos.

2.11.4. *Anexo IV - Previsiones*: En el modelo motivo de comparación se denomina Anexo E - Previsiones y reservas, estas últimas en el correspondiente a la Resolución Técnica N° 1 se exponen en el Estado de evolución del patrimonio neto, mientras que las primeras comprenden tanto las que se deducen del activo como las que se incluyen en el pasivo.

Excepto las diferencias señaladas, la información requerida por ambas es similar.

2.11.5. *Anexo V - Activos y pasivos en moneda extranjera*: Este se denomina Anexo G para la Resolución N° 1/73. No hay diferencias en la información requerida por ambas. La resolución mencionada trae al pie del Anexo G una referencia a que deben indicarse las cuentas en moneda extranjera con cambio contratado.

2.11.6. *Anexo VI - Costo de mercaderías (o servicios) vendidos*: En el modelo de Resolución N° 1/73 se lo identifica como Anexo F. Ambos exponen la determinación del costo de las mercaderías o servicios vendidos basándose en la tradicional ecuación de:

*Existencia inicial*

más

*Compras y gastos del período*

menos

*Existencia final*

igual a

*Costo de mercaderías o servicios vendidos.*

El modelo de la Resolución Técnica N° 1 trae, además de determinar el costo por actividad, una segunda alternativa donde se exponen también los importes correspondientes a los ingresos por ventas y el resultado bruto de cada actividad.

2.11.7. *Anexo VII - Información requerida por el artículo 64 inciso b de la ley 19.550*: Es identificado como "Cuadro I" y no como "anexo" por la Resolución N° 1/73. La información requerida por ambos modelos es idéntica, siguiendo en su estructura los conceptos que requiere el mencionado artículo de la ley se desglosen.