

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

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

Recomendación Técnica del Sector Público N°5: Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

PRIMERA PARTE

Visto:

El Proyecto de Recomendación Técnica Sector Público sobre “Reconocimiento y Medición de Pasivos” elevado por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría de esta Federación.

Y considerando:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional y la emisión de recomendaciones en aspectos relacionados con el ejercicio de la profesión de ciencias económicas.
- b) Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Que los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las veinticuatro jurisdicciones han suscripto la denominada “Acta de Tucumán”, en la que exteriorizaron explícitamente su compromiso de participar activamente en la discusión previa, difusión y elaboración de las normas contables, de auditoría y otras.
- d) Que entre los tipos de pronunciamientos vigentes según el Reglamento del CENCyA en su Art. 19 se prevé en el inciso c) Proyecto de Recomendación Técnica del Sector Público (PRTSP), como proyectos que incluyen propuestas de recomendaciones relacionadas con la información contable del sector público, y en el inciso f) Recomendación Técnica del Sector Público (RTSP), como norma profesional de recomendación al sector público para que sus normas contables estén adecuadas a la misma, una vez que ha sido aprobada por los Consejos Profesionales.
- e) Que se continuó con el proceso iniciado a partir del Marco Conceptual Contable para la Administración Pública que dio lugar a la RTSP N° 1, luego a la RTSP N° 2 Presentación de Estado Contable de Ejecución Presupuestaria, a la RTSP N° 3 Presentación de Estados Contables y a la RTSP N° 4 Reconocimiento y Medición de Activos.
- f) Que la Comisión del Sector Público elaboró un Ante Proyecto de RTSP “Reconocimiento y Medición de Pasivos”.
- g) Que este documento fue analizado por el CENCyA y para ello se creó una subcomisión especial integrada por miembros del CENCyA y de la Comisión del Sector Público.
- h) Que el presente Proyecto de Recomendación Técnica Sector Público sobre “Reconocimiento y Medición de Pasivos” tiene como objetivo establecer el tratamiento contable de los rubros del Pasivo así como consideraciones sobre el Patrimonio Neto, para garantizar homogeneidad en su medición y exposición.
- i) Que este proyecto ha sido puesto a consideración de la profesión contable argentina, por el periodo de tiempo correspondiente bajo la denominación "Proyecto N° 5 de Recomendación Técnica del Sector Público: Reconocimiento y medición de Pasivos".
- j) Que durante el período de consulta, se han recibido y considerado importantes opiniones, sugerencias y comentarios.
- k) Que los aportes recibidos han sido de gran valor profesional, enriqueciendo el proyecto original propuesto y, sobre todo, han generado un intercambio de opiniones que favorecen a la profesión y a todo el sector público.
- l) Que esta versión final del proyecto ha sido aprobada por el CENCyA.
- m) Que se han cumplido los pasos reglamentarios establecidos en el Reglamento del CENCyA.

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

Por ello:

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

Resuelve:

Artículo 1º - Aprobar la Recomendación Técnica del Sector Público N° 5.

Artículo 2º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) la adopción de esta Recomendación Técnica del Sector Público N°5 en su jurisdicción;
- b) realizar los procesos de difusión y divulgación de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Tucumán;
- c) la realización de los esfuerzos necesarios para que los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública apliquen esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 5, en situaciones no contempladas expresamente por las normas legales que regulan la materia y a utilizarla como principal marco de referencia para realizar propuestas de modificación a normas legales regulatorias de la información contable que elabora la Administración Pública.

Artículo 3º - Invitar a los órganos rectores en materia contable de la Administración Pública nacional, provincial y municipal a adherir y adoptar esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 5, para la resolución de situaciones que no estuvieran contempladas expresamente por las normas legales que regulan la materia contable y a utilizarla como principal marco de referencia profesional para realizar propuestas de modificación a las normativa regulatoria de la información contable que deben elaborar las Administraciones Públicas. Dicha instrumentación podrá ser gradual conforme a las características específicas de las distintas jurisdicciones.

Artículo 4º - Registrar esta Recomendación Técnica del Sector Público N° 5 en el libro de Recomendaciones Técnicas del Sector Público, publicarla en la página de internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

Potrero de los Funes, San Luis, 27 de septiembre de 2024

Dr. Oscar Fernández

Secretario

Lic. José Ignacio Simonella

Presidente

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.

SEGUNDA PARTE

Contenido

INDICE	
Tema	Página
1. OBJETIVO	
2. ALCANCE	
3. DEFINICIÓN	
3.1. Pasivo	
3.2. Reconocimiento	
3.3. Momento del reconocimiento	
3.4. Baja de Pasivos	
3.5. Consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables	
4. MEDICIÓN CONTABLE EN GENERAL	
4.1. Criterios generales	
4.1.1. Criterios de Medición Contable	
4.1.1.1. Importe original	
4.1.1.2. Costo de cancelación	
4.1.1.3. Valor actual del flujo futuro de fondos a desembolsar	
4.2. Política contable	
4.3. Medición en el Reconocimiento o Inicial	
4.4. Medición Posterior o Periódica	
4.5. Deudas en moneda	
4.6. Deudas no cancelables en moneda	
5. MEDICIÓN CONTABLE EN PARTICULAR	
5.1. Deudas Operativas	
5.1.1. Deudas por remuneraciones, aportes y contribuciones a la seguridad social o fiscales	
5.1.2. Deudas Comerciales	
5.1.3. Deudas Financieras	
5.1.4. Deudas por Anticipos	
5.1.5. Retenciones	
5.2. Endeudamiento Público	
5.2.1 Medición inicial de pasivos financieros	
5.2.2 Medición posterior de pasivos financieros	
5.3. Fondos con afectación específica pendientes de aplicación	
5.4. Fondos de terceros y en garantía	
5.5. Previsiones	
5.6. Otros Pasivos	
6. DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO NETO	
6.1. Hacienda Pública - Patrimonio Institucional	
6.2. Conceptos complementarios inherentes al patrimonio	
6.3. Distinción entre Pasivo y Patrimonio Neto	
7. CUESTIONES NO PREVISTAS	

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

1. OBJETIVO
1. El objetivo de la presente Recomendación Técnica es establecer el tratamiento contable de los rubros del PASIVO y las exigencias de revelación de la información correspondiente.
2. Esta Recomendación Técnica aborda el tratamiento contable de los rubros del Pasivo incluyendo la medición en los estados contables.
3. Esta Recomendación Técnica está estructurada para valorizar el juicio profesional en la aplicación de los criterios explicitados en la misma en circunstancias específicas del ente contable.
2. ALCANCE
4. La presente Recomendación Técnica deberá aplicarse a los Estados Contables que se preparen por parte de todos los Entes Contables de la Administración Pública.
5. Los Entes poseen un patrimonio, del cual sus administradores son responsables de su gestión y preservación, debiendo rendir cuenta.
6. Esta Recomendación Técnica no es de aplicación a las entidades públicas organizadas bajo la forma de empresa, cualquiera sea su forma jurídica u objeto.
3. DEFINICIÓN
3.1. Pasivo
7. Son las obligaciones presentes asumidas por el ente contable, derivadas de hechos pasados, producto de la actividad de la misma a favor de terceros y contingencias de alto grado de probabilidad de ocurrencia, independientes del momento de su formalización. Es probable que su cancelación represente una disminución futura de recursos que tienen potencial de generar beneficios o servicios del ente.
8. La cancelación total o parcial de una obligación se produce mediante: a) la entrega de efectivo u otro activo; b) la prestación de un servicio; c) el reemplazo de una obligación por otra; d) la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor; y/o e) la conversión de la deuda en capital o patrimonio.
3.2. Reconocimiento
9. El reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan a la contabilidad los diferentes hechos económicos cuando cumplan las definiciones y los criterios establecidos en la Recomendación Técnica.
10. Todos los hechos económicos deben ser registrados en el oportuno orden cronológico.
3.3. Momento del reconocimiento
11. Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren cuando se devengan, con independencia del momento en el cual se produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados.
12. En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad.

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

<p>13. Los pasivos que dejen de cumplir con las definiciones referidas no serán considerados en los estados contables. Cuando un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en Nota a los estados contables.</p>
<p>3.4. Baja de Pasivos</p> <p>14. Cuando un pasivo deje de cumplir las condiciones para su reconocimiento, se lo dará de baja, reconociéndose simultáneamente el nuevo pasivo si correspondiere e imputándose al resultado del correspondiente período las diferencias entre las mediciones contables netas entre los nuevos pasivos y los pasivos dados de baja.</p>
<p>3.5. Consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables</p> <p>15. Deberán considerarse contablemente los efectos de los hechos y circunstancias que habiendo ocurrido entre la fecha de los estados contables y la de emisión, proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida.</p>
<p>4. MEDICIÓN CONTABLE EN GENERAL</p>
<p>4.1. Criterios generales</p> <p>16. Esta sección trata las bases de medición en general para pasivos.</p> <p>17. Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable y teniendo en cuenta la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.</p> <p>4.1.1. Criterios de Medición Contable</p> <p>18. Los criterios generales o bases de medición que se consideran son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">• Importe original.• Costo de cancelación.• Valor actual del flujo futuro fondos a desembolsar. <p>19. No obstante, en caso que normas específicas atribuyan un criterio diferente o particular, este último prevalecerá.</p> <p>4.1.1.1. Importe original</p> <p>20. El importe original, nominal o costo histórico de un pasivo es el efectivo o el valor de la contraprestación recibida, al momento de incurrir en el pasivo.</p> <p>21. En el modelo de costo histórico, la medición inicial puede ajustarse para reflejar factores tales como la acumulación (devengo) de intereses, la adición del descuento o amortización de una prima.</p> <p>22. En caso de plazo significativo para la liquidación del pago, es decir cuando el valor temporal es significativo, el importe del pago futuro se descuenta, de manera que en el momento en que un pasivo se reconoce por primera vez, este represente el valor del importe recibido. La diferencia entre el importe del pago futuro y el valor presente del pasivo se amortiza a lo largo de la vida del pasivo, expresándose el pasivo por el importe del pago cuando se cancele.</p> <p>23. El costo histórico es apropiado cuando los pasivos se van a liquidar en los términos acordados en la transacción que le dio origen.</p> <p>24. No puede aplicarse a pasivos que no surgen de una transacción, tal como un pasivo para pagar daños por una responsabilidad o daños civiles.</p> <p>4.1.1.2. Costo de cancelación</p> <p>25. El costo de cancelación o costo de cumplimiento representa la mejor estimación de los costos en que la entidad incurriría para cumplir las obligaciones representadas por el pasivo.</p>

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

26. El costo de cancelación de una obligación es la suma de todos los costos necesarios para liberarse de ella.
27. Se refiere al importe de una salida inmediata de la obligación. Es el importe que el acreedor aceptaría para la liquidación de su derecho. Cuando hay más de una forma de asegurar la cancelación del pasivo, el costo de cancelación es el importe más bajo.
28. En caso de transferencia de un pasivo, el costo de cancelación será el importe que el acreedor aceptará por la liquidación de su derecho. Este importe será conocido si está especificado en el acuerdo con el acreedor en la cláusula específica de cancelación prevista en el contrato.
29. Para que un pasivo sea transferido es necesario que se extingan todos los derechos del acreedor contra el ente. Si no es este el efecto de un acuerdo, el pasivo permanece como tal para el ente.
30. Para evaluar si el costo de cancelación es apropiado para medir pasivos es necesario considerar si la cancelación en la forma prevista es una opción que está abierta a la entidad en la práctica, teniendo que considerar las consecuencias de obtener la cancelación.
31. El costo de cancelación es aplicable cuando la actuación posible más eficiente para la entidad es buscar la cancelación inmediata de una obligación.
32. Cuando el costo de cumplimiento es menor que el costo de cancelación, prevalecerá el costo de cumplimiento ya que proporciona información más relevante que el de cancelación.

4.1.1.3. Valor actual del flujo futuro de fondos a desembolsar

33. El valor actual de un pasivo es el monto de los flujos de efectivo a desembolsar en el curso normal de la actividad del ente, actualizados a una tasa de descuento adecuada.
34. Es decir el importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar.

4.2. Política contable

35. Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, normas, reglas y procedimientos específicos adoptados por el ente en la elaboración y presentación de sus estados contables.
36. Un ente seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares.

4.3. Medición en el Reconocimiento o Inicial

37. El importe reconocido como un pasivo será la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación presente a la fecha de presentación.
38. La estimación tiene en cuenta los riesgos y las incertidumbres que rodean los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo.

4.4. Medición Posterior o Periódica

39. La medición contable posterior o periódica, a la fecha de los estados contables o en cualquier fecha distinta a la del reconocimiento, de los elementos que cumplen las condiciones para ser reconocidos en los estados contables, pueden basarse en los mismos atributos y utilizarse los criterios considerados.

4.5. Deudas en moneda

40. Al tratarse de deudas en moneda la medición de estos pasivos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero a entregar, excepto que: a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregar los componentes financieros implícitos al inicio, en cuyo caso se medirán por su costo amortizado; o b) exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se medirán por su costo de cancelación. Se admite la medición de estos pasivos segregando los componentes financieros implícitos no devengados al momento de la medición periódica (valor descontado).
41. Para los pasivos asumidos en moneda extranjera, los criterios generales indicados se aplicarán utilizando dicha moneda y los importes así obtenidos se convertirán a moneda argentina considerando los tipos de cambio vigentes a la fecha de la medición.

4.6. Deudas no cancelables en moneda

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

42. Cuando se trate de deudas no cancelables en moneda, los pasivos en especie se medirán de acuerdo con los criterios definidos para los anticipos que determinen importes.
43. La transacción con contraprestación es por el importe que se aceptó por el ente para asumir el pasivo.

5. MEDICIÓN CONTABLE EN PARTICULAR

En el reconocimiento inicial y posterior

5.1. Deudas Operativas

44. Son las obligaciones contraídas por el Ente Contable derivadas del desarrollo de su actividad habitual.

5.1.1. Deudas por remuneraciones, aportes y contribuciones a la seguridad social o fiscales

45. La medición de estos pasivos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero a entregar, excepto que: a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregar los *componentes financieros implícitos* al inicio, en cuyo caso se medirán por su *costo amortizado*; o b) exista la intención y factibilidad de su cancelación anticipada, en cuyo caso se medirán por su *costo de cancelación*. Se admite la medición de estos pasivos segregando los *componentes financieros implícitos* no devengados al momento de la medición periódica (*valor descontado*). En caso de existir, se adicionarán las multas y otros recargos.

5.1.2. Deudas comerciales

46. Una entidad medirá inicialmente los pasivos en moneda originados en compra de bienes o servicios:
 - a) Al valor contado de la operación, cuando se pactaron componentes financieros explícitos.
 - b) A su valor nominal, cuando no segregue componentes financieros implícitos.
 - c) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros o al precio contado cuando segregue componentes financieros implícitos.

5.1.3. Deudas financieras

47. Se medirán de acuerdo con la suma de dinero recibida (neta de los costos demandados por la transacción). Cuando una deuda entre partes independientes fuera sin interés, o con una tasa de interés muy inferior a la de mercado, se medirá sobre la base de la mejor estimación posible de la suma a pagar, descontada usando una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación. En los casos de cuentas a ser pagadas en moneda extranjera o en su equivalente en moneda argentina, sus importes se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio de la fecha de la transacción.

5.1.4. Deudas por Anticipos

48. Cuando los anticipos no hayan determinado un importe, se los medirán al importe nominal de las sumas recibidas. Cuando hayan fijado el importe de los bienes y servicios a entregar, y la obligación consista en: a) entregar bienes que se encuentren en existencia, se los medirá por el importe asignado a dichos bienes más los *costos* adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor; b) entregar bienes que no se encuentren en existencia pero que pueden ser adquiridos, se los medirá por su *costo de adquisición* a la fecha de la medición más los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor; c) entregar bienes que deben ser producidos, se los medirá por el importe mayor entre: i) las sumas recibidas, y ii) la suma de su *costo de producción o construcción* a la fecha de la medición más los *costos* adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor; d) prestar servicios, se los medirá por el importe mayor entre: i) las sumas recibidas, y ii) la suma de su *costo de producción* a la fecha de la medición. En la medición de los bienes o los costos referidos en los incisos anteriores, su medición se realizará siempre en la proporción que el anticipo representa en el precio fijo total.

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

5.1.5. Retenciones

49. Son las obligaciones contraídas por el Ente Contable derivadas de las retenciones impositivas, judiciales o de otra índole, que se encuentran en poder del ente a la espera de su puesta a disposición del acreedor.
50. La medición de estos pasivos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero retenidas.

5.2. Endeudamiento Público

51. Son las obligaciones contraídas por el Ente Contable surgidas de contratos de endeudamiento público, tales como emisión y colocación de títulos y bonos de la deuda pública, empréstitos internos y externos.
52. Un instrumento financiero es cualquier contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.
53. En el momento del reconocimiento inicial, será considerado por la entidad para ser contabilizado al valor razonable con cambios en resultados.
54. Si una entidad es incapaz de determinar con fiabilidad el valor razonable de un derivado implícito sobre la base de sus plazos y condiciones (por ejemplo, porque el derivado implícito está basado en un instrumento de patrimonio no cotizado), el valor razonable del derivado implícito será la diferencia entre el valor razonable del instrumento híbrido (combinado) y el valor razonable del contrato anfitrión, si pueden determinarse mediante esta norma una entidad reconocerá a un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se convierta en parte obligada, según las cláusulas contractuales del instrumento en cuestión.

5.2.1. Medición inicial de pasivos financieros

55. Al reconocer inicialmente un pasivo financiero un ente lo medirá por su valor razonable más los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la compra o emisión del mismo, en el pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados.

5.2.2. Medición posterior de pasivos financieros

56. Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá todos sus pasivos financieros al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva, excepto:
 - a) Los pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados. Tales pasivos, incluyendo los derivados que sean pasivos, se medirán al valor razonable, con la excepción de los instrumentos derivados que, siendo pasivos financieros, estén vinculados con y deban ser liquidados mediante la entrega de un instrumento de patrimonio no cotizado cuyo valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad, que se medirán al costo.
 - b) Los pasivos financieros que surgen cuando una transferencia de un activo financiero no cumple con los requisitos para su baja en cuentas o cuando se aplica el enfoque de la implicación continuada.

5.3. Fondos con afectación específica pendientes de aplicación

57. Son las obligaciones que asume el Ente Contable al percibir fondos con una afectación específica y la percepción de donaciones con cargo cuya aplicación se encuentre pendiente al cierre del periodo informado.
58. Un ente reconocerá dentro de este rubro fondos recibidos para aplicar a destinos específicos, tales como la prestación de un servicio o el suministro de bienes, en la medida que en caso de no ser aplicados se requiera su reintegro o devolución. Incluye fondos obtenidos directamente e importes netos generados con finalidad recaudatoria específica.
59. Al percibir el fondo con afectación específica se generará el pasivo, en el momento inicial, y luego a medida que se va aplicando disminuye. El saldo implicaría el importe de las sumas percibidas y no aplicadas al fin específico.
60. Se medirán al importe nominal de las sumas percibidas y no aplicadas.

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

61. Una entidad reconocerá estos fondos como recursos en la medida en que se cumpla el fin o se ejecute el gasto para el que fueron recaudados. En casos de posibilitarse mediante normativa legal, la desafectación y asignación a otro fin específico, se debe adecuar el registro manteniendo el pasivo correspondiente, que disminuirá en la medida de su aplicación a la nueva finalidad, reconociéndose esos fondos como recursos.
62. En aquellos casos en que no hayan sido aplicados en el período y mediante norma legal se posibilite y resuelva asignarlos como de libre disponibilidad, deben ser registrados como recursos, dejando sin efecto el pasivo.

5.4. Fondos de terceros y en garantía

63. Son las obligaciones derivadas de los fondos recibidos por cuenta de terceros y los percibidos en efectivo o equivalente de efectivo en garantía del cumplimiento de obligaciones generadas por contratos, normas legales o reglamentarias.
64. Incluye los fondos de propiedad de terceros, recaudados por cuenta de terceros, que aún no han sido transferidos al titular o aquellos que se encuentran en poder del ente o depositados en garantía del cumplimiento de obligaciones contractuales o legales.
65. Se medirán al importe nominal de las sumas recibidas o de acuerdo a la naturaleza del documento recibido.

5.5. Previsiones

66. Son aquellas partidas que, a la fecha a la que se refieren los estados contables surjan del reconocimiento de los efectos patrimoniales que pudiere ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro desfavorable, no controlable por el ente emisor de los estados contables, cuando:
 - a) deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los estados contables;
 - b) la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta;
 - c) sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada.
67. No se reconocerán los efectos favorables, excepto que el activo resultante de un efecto patrimonial favorable sea de concreción cierta. En este caso no se considerara contingente y deberá ser reconocido.

Como medición inicial una entidad determinará el valor nominal de la previsión:

- a) En función de su valor esperado (esperanza matemática), en el caso de que existan varios desenlaces posibles.
 - b) De acuerdo con su importe más probable, en el caso de que se trate de una obligación aislada.
68. Luego de efectuar la medición referida, una entidad medirá la previsión:
 - a) A su valor nominal cuando existen componentes financieros implícitos se estima que la totalidad de los flujos de efectivo esperados vencerá en un plazo máximo de doce meses; o
 - b) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros estimados, segregando componentes financieros implícitos de corresponder, si se espera que al menos alguno de dichos flujos venza en un plazo mayor a doce meses, contado desde la fecha de la operación o la entidad optó por aplicar esta política contable.
 69. Una entidad realizará la medición posterior de las provisiones:
 - a) A su valor nominal cuando existen componentes financieros implícitos; o la entidad optó por no segregar componentes financieros implícitos.
 - b) Al valor descontado de los flujos de efectivo futuros si optó por aplicar o debió aplicar esta política contable en el momento de la medición inicial.

5.6. Otros Pasivos

70. Son las obligaciones contraídas por el ente contable con terceros, que por sus características específicas no se encuentran incluidas en las definiciones correspondientes a los grupos de pasivos anteriormente expuestos.

Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos. Determinación del Patrimonio Neto.”

71. Incluye la totalidad de los pasivos que no han sido expuestos en las cuentas precedentes.
72. Se medirán al valor nominal o sobre la base de la mejor estimación posible de las sumas a pagar, si no se optó por segregar componentes financieros.
73. Se tiene en cuenta los riesgos y las incertidumbres que rodean los sucesos que hacen que se reconozca ese pasivo. Cuando el valor temporal del dinero es significativo, el pasivo se medirá al valor presente del importe que se espera que sea necesario para cancelar la obligación.
74. Cuando se trate de pasivos entre distintas jurisdicciones gubernamentales y/o de conceptos que formen parte de consolidación de créditos y deudas entre distintos entes, a tales efectos deberán medirse con el mismo criterio y prevalecerá el criterio de medición que aplique el ente que consolida la información, según lo estipulado en la presente recomendación técnica, debiéndose optar por el mismo criterio para activos y pasivos.

6. DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO NETO

75. El patrimonio neto de un Ente es el valor residual resultante de los activos menos los pasivos.

6.1. Hacienda Pública - Patrimonio Institucional

76. El Patrimonio Neto de un ente resulta de su patrimonio inicial, más/menos sus modificaciones y la acumulación de resultados, hasta la fecha del Estado Contable.
77. El Patrimonio Neto se denomina Hacienda Pública para la Administración Central y Patrimonio Institucional para los entes descentralizados.
78. Las modificaciones comprenden las transferencias de bienes, servicios y derechos, por parte del Sector Público, sin cargo de devolución ni contraprestación.
79. La diferencia entre Activo y Pasivo del ente Administración Central constituye la denominada Hacienda Pública. La misma se conforma a partir del Capital Fiscal, que puede o no estar constituido, adicionándose las transferencias y contribuciones de capital recibidas, otras reservas, como así también la acumulación de los resultados de ejercicios anteriores y el resultado de cada ejercicio.
80. La diferencia entre Activo y Pasivo para cada ente Organismo Descentralizado y las Instituciones de la Seguridad Social, constituye el denominado Patrimonio Institucional. El mismo se conforma a partir del Capital Institucional, adicionándose las transferencias y contribuciones de capital recibidas, reservas, otras reservas, el resultado del ejercicio y la acumulación de los resultados de los sucesivos ejercicios anteriores.

6.2. Conceptos complementarios inherentes al patrimonio

81. Tanto para la Hacienda Pública como para el Patrimonio Institucional, las transferencias y contribuciones de capital recibidas reflejan las partidas ingresadas en cada uno de los entes contables para financiar la formación de capital o el gasto a largo plazo en bienes duraderos. Son operaciones sin contraprestación que forman parte del patrimonio por su destino específico.
82. Estas partidas deben registrarse y exponerse a su valor nominal, cuando se trate de transferencias de efectivo, o siguiendo el criterio de valuación correspondiente cuando se trate de transferencias de bienes.
83. Los resultados de la cuenta corriente expresan las diferencias entre los ingresos y los egresos verificados a través de la gestión fiscal del ente, por cada uno de los ejercicios contables finalizados.
84. Los resultados acumulados se modifican por lo menos una vez al año como consecuencia de los resultados de las operaciones de cada período que surgen de las transacciones del ente.

6.3. Distinción entre Pasivo y Patrimonio Neto

85. Cuando un instrumento financiero contenga tanto elementos integrantes del pasivo como del patrimonio neto, el ente los desagregará y tratará separadamente.

7. CUESTIONES NO PREVISTAS

**Recomendación Técnica del Sector Público N° 5: “Reconocimiento y Medición de Pasivos.
Determinación del Patrimonio Neto.”**

86. Las cuestiones de medición no previstas deben ser resueltas aplicando las normas, reglas o conceptos detallados a continuación respetando el orden de prioridad indicado:
- a) Reglas de medición establecidas por la normativa aplicable vigente en cada jurisdicción.
 - b) Criterios para medición contable en general de esta recomendación y del marco conceptual contable.
 - c) Otras reglas o conceptos establecidos por normas nacionales o internacionales.