



Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar> :: @NulanFCEyS

+info <http://nulan.mdp.edu.ar/2236/>

Análisis comparativo de las normas para la presentación de estados contables en Argentina

Comparative analysis of the rules for the presentation of financial statements in Argentina

Gustavo R. Rondi*, **María del Carmen Casal,**
Marcelo Galante y Melisa Gómez

Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Argentina

Resumen

El propósito de este trabajo es identificar y analizar las diferencias que hemos considerado más relevantes entre los criterios en materia de presentación de informes financieros previstos en las NIIF completas, la NIIF para las PyMEs y las normas locales de la FACPCE para entes que no aplican las normas internacionales. En base al estudio realizado, proponemos que las normas locales incorporen el requerimiento de presentación del resultado integral y modifiquen el criterio de medición y exposición de las participaciones en negocios conjuntos, pasando al método del valor patrimonial proporcional. Ambos cambios contribuirían a la presentación de información contable de mayor calidad y mejorarían su comparabilidad con la información presentada bajo NIIF. Asimismo, opinamos que la FACPCE debería establecer que aquellos entes que apliquen NIIF para las PyMEs, traten a los aportes de los propietarios comprometidos y pendientes de integración como un activo y no como una compensación al patrimonio.

Palabras clave: normas, presentación informes financieros, información, PyMEs.

Abstract

The purpose of this paper is to identify and analyze the differences that we considered most important among the criteria for financial reporting under full IFRS, IFRS for SMEs and local standards FACPCE for entities that do not apply the international standards. Based on the study conducted we suggest that local regulations incorporate the requirement of presentation of comprehensive income and modify the criteria of measurement and disclosure of interests in joint ventures, moving to the equity method.

Both changes contribute to the production of better quality accounting information and improve comparability with the information under IFRS. We also believe that the FACPCE should provide that those entities applying IFRS for

* Autor de correspondencia: gustavorondi@gmail.com

SMEs should treat the contributions of compromised and pending integration owners as an asset and not as compensation to equity.

Keywords: standards, financial reports presentation, information, SMEs.

Recibido 28 agosto 2014 / Aceptado 8 septiembre 2014

1. Introducción

Los estados contables de un ente no solo deben brindar información objetiva en relación a su situación patrimonial a una fecha determinada, sino también con respecto a los cambios operados en dicha situación a lo largo de uno o más períodos, tanto desde el punto de vista económico como desde el financiero.

Los entes domiciliados en nuestro país se encuentran con determinadas opciones al momento de decidir la normativa a aplicar en materia de medición del patrimonio, determinación de resultados y exposición de información contable, ya que coexisten diferentes cuerpos normativos cuya aplicabilidad resumimos en el siguiente cuadro:

Tipo de ente	Carácter	Normas aplicables
Entidades que hacen oferta pública de sus acciones o títulos de deuda	Obligatorio	NIIF completas
PyMEs	Optativo	NIIF completas NIIF para Pymes NCPA de la FACPCE NCPA de la FACPCE con dispensas
Otros	Optativo	NIIF completas NCPA de la FACPCE

El propósito de este trabajo es identificar y analizar las diferencias que hemos considerado más relevantes entre los criterios en materia de presentación de informes financieros previstos en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) completas, la NIIF para las PyMEs y las normas locales de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) para entes que no aplican las normas internacionales.

A partir de este estudio, se exponen nuestras propuestas sobre cambios e incorporaciones a las normas locales de la FACPCE, que entendemos, contribuirán a mejorar la calidad de la información a presentar y aumentarán su comparabilidad con la información presentada bajo NIIF o NIIF para las PyMEs.

2. Esquema normativo vigente en nuestro país: análisis de situación actual

El 20 de marzo del 2009 la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó la RT 26 que establece la adopción de los Estándares Internacionales de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por su sigla en inglés) con carácter obligatorio para las entidades domiciliadas en nuestro país que coticen públicamente sus acciones y títulos de deuda. Esta fue incorporada por la Comisión Nacional de Valores (CNV): RG 562/2009 (normas relativas a la presentación y criterios de valuación de estados financieros) con vigencia para estados contables correspondientes a períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2012.

En el año 2009, el IASB emitió la NIIF para PyMEs, que contiene principios simplificados basados en las NIIF completas y que podrán ser aplicados por pequeñas y medianas entidades que conforme la misma NIIF son definidas como aquellas que:

- a) no tienen obligación pública de rendir cuentas, y
- b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

En los fundamentos de la NIIF para PyMEs, se señala que las mismas reflejan las necesidades de los usuarios de los estados contables de PyMEs y consideraciones costo-beneficio. Se reconoce que los usuarios de los estados contables de PyMEs tienen menos interés en cierta información de los estados financieros preparados con las NIIF completas, que los usuarios de estados financieros cuyos títulos cotizan en bolsa.

El 3 de diciembre de 2010 la FACPCE aprobó la RT 29, que modifica la RT 26, y establece, entre otras cuestiones, la opción de aplicar la NIIF para las PyMEs, aclarando que solo podrán ser aplicadas por entidades que se encuentren dentro del alcance definido por RT 29.

A nivel local se han emitido dispensas, en relación al cumplimiento obligatorio de determinadas cuestiones previstas en las normas de la FACPCE, con argumentos en concordancia con lo expuesto en los fundamentos de la NIIF para las PyMEs. Así, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires en la Resolución de Consejo Directivo CD 3292/07, al justificar la existencia de tratamientos simplificados (dispensas) para PyMEs, indica:

- a) La dispensa está basada en que dificultades o deficiencias administrativo-contables, así como el costo de su preparación, impiden a los entes brindar información con las características y en grado de detalle requeridos por la normativa, recayendo por lo tanto en los profesionales a cargo de su preparación y auditoría una tarea que, el exceder sus posibilidades por no estar en sus manos producir las modificaciones pertinentes, lo han de llevar inexorablemente a emitir un informe con salvedades.

b) Este informe calificado por problemas de valuación o exposición, representa un castigo excesivo para un ente al que posiblemente se le exige más de lo que sus administradores, propietarios y comunidad de negocios vinculada por lo general le requieren.

Si nos adentramos en el análisis específico de la normativa vinculada con cuestiones de presentación de informes financieros, debemos considerar que:

- a) En relación a las normas locales emitidas por la FACPCE, vigente en Argentina para los entes que no apliquen las NIIF o la NIIF para las PyMEs, existe una norma contable profesional general, aplicable a todos los estados contables para ser presentados a terceros (RT 8), y normas específicas que establecen aspectos de presentación que deben cumplir determinados entes, además de los requeridos por la mencionada norma general. En la actualidad existen normas particulares de exposición para: (a) entes comerciales, industriales y de servicios (RT 9); (b) entes sin fines de lucro (RT 11); (c) entes que desarrollen la actividad agropecuaria (RT 22); y (d) entes cooperativos (RT 24). Asimismo, existen normas referidas a la presentación de información contable de grupos económicos (RT 21), de participaciones en negocios conjuntos (RT 14) y por segmentos (RT 18).
- b) En relación a las NIIF emitidas por el IASB, hay dos normas específicas que definen las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general: la NIC 1 y la NIC 7, existiendo cuestiones diversas de exposición en el resto de las NIIF.
- c) En relación a la Norma Internacional de Información Financiera para las PyMEs (NIIF para las PyMEs), esta define cuestiones generales de presentación en las secciones 3 a la 8, planteando cuestiones específicas de exposición en otras secciones.

3. Análisis comparativo de las normas vigentes en nuestro país en materia de presentación de informes financieros

En esta sección analizaremos las diferencias entre los criterios previstos en las normas locales, las NIIF completas y la NIIF para las PyMEs en materia de presentación de informes financieros, que hemos considerado como más relevantes. Cuando recurrimos al término “normas locales”, lo hacemos en referencia a las normas contables emitidas por la FACPCE que deben ser utilizadas por los entes que no aplican NIIF completas o NIIF para las PyMEs, tal como lo hemos aclarado anteriormente.

En el siguiente cuadro exponemos las denominaciones adoptadas para los estados contables básicos e información complementaria, definidas por los distintos cuerpos normativos a los cuales nos hemos referido.

Normas locales	NIIF completas	NIIF para las PyMEs
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estado de situación patrimonial ▪ Estado de resultados ▪ Estado de Evolución del Patrimonio Neto ▪ Estado de flujo de efectivo ▪ Información complementaria (comprende notas a los estados contables y cuadros anexos) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estado de situación financiera ▪ Estado de resultado integral y Estado de resultados ▪ Estado de cambios en el patrimonio ▪ Estado de flujos de efectivo ▪ Notas a los estados financieros 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estado de situación financiera ▪ Estado de resultado integral y Estado de resultados ▪ Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas ▪ Estado de flujos de efectivo ▪ Notas a los estados financieros

3.1. Estado de situación patrimonial o estado de situación financiera

La primera diferencia la encontramos en una cuestión terminológica vinculada con la denominación del estado, dado que las normas locales hacen referencia al estado de situación patrimonial, mientras que la normativa internacional se refiere al estado de situación financiera.

En cuanto a la clasificación de las partidas a exponer, las normas locales establecen que los activos y pasivos se clasifican en corrientes y no corrientes, en base al plazo de un año computado desde la fecha de cierre de los estados contables. Los activos se clasifican en corrientes si se espera que se conviertan en dinero o equivalente en el plazo de un año computado desde la fecha de cierre de los estados contables o si ya lo son a dicha fecha. Los pasivos corrientes son los exigibles a la fecha de cierre y aquellos que lo serán dentro de los doce meses posteriores al cierre.

Las NIIF completas y la NIIF para las PyMEs, a efectos de clasificar las partidas en corrientes, consideran tanto el plazo de doce meses como la duración del ciclo operativo, que en algunas actividades puede ser superior a los doce meses. Se especifica que cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que la duración es de doce meses.

La normativa internacional no prescribe un orden ni un formato en que deban presentarse las partidas a informar, solo hace una enumeración de aquellas que, por su naturaleza o función, deben exponerse por separado.

Es así que la NIC 1 emitida por el IASB, en su párrafo 57 establece que:

Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que una entidad presentará las partidas. El párrafo 54 simplemente enumera partidas que son lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

- (a) se añadirán otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad; y
- (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones anteriores para proporcionar información que sea relevante para sus operaciones.

No obstante, en la Guía de Implementación de la NIC 1, que la acompaña pero no forma parte de la misma, se presentan ejemplos ilustrativos de presentación de estados financieros. En los mismos, se informa acerca de los activos ordenados desde lo menos líquidos a lo más líquidos, exponiéndose en primer lugar el rubro Propiedades, planta y equipos (equivalente a lo que en normas locales conocemos como Bienes de Uso) y en último lugar el Efectivo y equivalentes de efectivo; se informa el patrimonio atribuible a los propietarios antes que el pasivo y se exponen antes los activos y pasivos no corrientes y luego los corrientes. Las normas locales definen un modelo de presentación tanto en la RT 9 (entes comerciales, industriales y de servicios) como en la RT 11 (entes sin fines de lucro) que responde en este sentido al orden inverso propuesto por la normativa internacional, exponiéndose los activos en función decreciente de su liquidez global por rubros. De todas maneras, la FACPCE emitió el Informe N° 6, producido por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA), el cual tiene como propósito otorgar un modelo de presentación de estados financieros elaborados conforme las Normas Internacionales de Información Financiera. Teniendo en cuenta que estas no prescriben un ordenamiento obligatorio, muestra distintas alternativas de estados de situación financiera en los cuales los rubros se ordenan con ambos criterios: a) por orden ascendente de liquidez; o b) por orden descendente de liquidez.

En cuanto a los rubros a exponer, la NIC 1 establece que como mínimo el estado de situación financiera incluirá partidas representativas de importes según la enumeración del apartado 5, anteriormente comentado. Las normas locales definen claramente los rubros a exponer dando indicación de su denominación y contenido. Además de las diferencias ya planteadas en relación al ordenamiento de las partidas a exponer, se ponen de manifiesto ciertas diferencias terminológicas y podríamos hacer, de alguna manera, la siguiente equivalencia, más allá de tener en cuenta algunas cuestiones particulares a las cuales hacemos referencia posteriormente. Los rubros no previstos expresamente en uno u otro conjunto de normas los identificamos como NPE:

Normas locales	NIIF	Comentarios
Caja y bancos	Efectivo y equivalentes de efectivo	
Inversiones temporarias	Otros activos financieros	
Créditos por ventas	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	
Otros créditos	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	
Otros créditos	Activos por impuestos corrientes y diferidos	
Bienes de cambio	Inventarios	
Bienes de cambio o bienes de uso	Activos biológicos	Conforme las normas locales, los activos biológicos se incluirán en: Bienes de cambio o Bienes de uso, según corresponda
Bienes de uso	Propiedades, planta y equipo	
Participaciones permanentes en sociedades	Inversiones contabilizadas utilizando el método de participación	
Propiedades de inversión	Propiedades de inversión	
Otras inversiones	NPE	
Activos intangibles	Otros activos intangibles	
Otros activos	Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos incluidos en grupos de activos para su disposición	Conforme las normas locales, los activos mantenidos para la venta y actividades descontinuadas se incluyen en otros activos; exponiéndose en ese rubro todos los activos no encuadrados específicamente en ninguno de los anteriores definidos
Llaves de negocio	Plusvalía	Conforme las normas locales se incluirá en ese rubro aquella llave de negocio positiva o negativa resultante de una combinación de negocios. Si proviene de la adquisición de acciones se informará en Participaciones permanentes en sociedades
Deudas comerciales	Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	
Préstamos	Pasivos financieros	
Remuneraciones y cargas sociales	NPE	
Cargas fiscales	Pasivos por impuestos corrientes y diferidos	
Anticipos de clientes	NPE	

Normas locales	NIIF	Comentarios
Dividendos a pagar	NPE	
Previsiones	Provisiones	Bajo el término Provisiones tanto las NIIF completas como las NIIF para la PyMEs, incluyen obligaciones cuyo vencimiento o cuantía es incierto. Bajo las normas locales, se presentan como Previsiones
Participaciones de terceros en sociedades controladas	Participaciones no controladas, presentadas dentro del patrimonio	
Patrimonio neto	Se segrega en patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora del correspondiente, a las participaciones no controladas	Esta distinción proviene de la aplicación de la teoría del ente (NIIF) o del propietario (normas locales)

Ampliando lo expresado en el cuadro precedente bajo el término Provisiones, tanto las NIIF completas como la NIIF para las PyMEs incluyen obligaciones cuyo vencimiento o cuantía es incierto; bajo las normas locales se presentarían como Previsiones. Asimismo, en Argentina la expresión Provisiones es empleada habitualmente para referirse a determinados pasivos ciertos, pendientes de formalización, por ejemplo, la provisión de impuesto a las ganancias en relación al cual no se prevé un rubro específico o su exposición por separado en el cuerpo del estado, incluyéndose en el rubro Cargas fiscales, cuya desagregación en partidas se realiza en la información complementaria. Finalmente, cabe mencionar que tanto las NIIF completas como la NIIF para PyMEs utilizan la expresión “pasivo contingente” para referirse a una contingencia no reconocida contablemente por no cumplir con todas las condiciones necesarias para su reconocimiento. Adicionalmente, ambos cuerpos normativos presentan diferencias en cuanto a las pautas de reconocimiento de estos conceptos, pero estas cuestiones exceden el marco del presente trabajo y ya fueron abordadas en otras presentaciones a las cuales remitimos (Rondi *et al.*, 2013).

En las normas internacionales se prevé una partida especial para los denominados activos biológicos, que deberán segregarse entre aquellos que se registran al costo y aquellos que se registran a valor razonable. En las normas locales, este tipo de activos deberán incorporarse a los rubros bienes de cambio o bienes de uso según corresponda, y no se prevé un rubro específico para su exposición.

Las normas internacionales definen una partida especial para la exposición de la Plusvalía, sin distinguir el origen de la misma. En la normativa nacional, la llave de negocio generada por la adquisición de un paquete accionario medido por

el método del valor patrimonial proporcional, deberá exponerse dentro del rubro en que se exponga esta participación. En caso de tratarse de un valor llave generado por otras causas, se expondrá al pie del activo por separado.

La NIC 1 prevé la exposición por separado de los activos clasificados como mantenidos para la venta, definidos como tales por la NIIF 5; mientras que las normas locales prevén su exposición dentro del rubro Otros Activos. La NIIF para las PyMEs no prevé la clasificación de este tipo de activos en ninguna partida por separado.

3.2. Información sobre los resultados del período

3.2.1. Estado de resultados y estado de resultado integral

Según las normas locales, las causas del resultado atribuible al período deben informarse en el estado de resultados. Sin embargo no todos los resultados devengados en un período se informarán en dicho estado, ya que de acuerdo a lo establecido por las normas algunos de ellos se imputan directamente al rubro resultados diferidos del estado de evolución del patrimonio neto hasta que, por la aplicación de las citadas disposiciones, deban o puedan imputarse a resultados del ejercicio o a resultados no asignados, según lo dispuesto para cada caso. Como ejemplos de resultados diferidos previstos en las normas locales, podemos mencionar el aumento del valor de un bien de uso por su revaluación y las diferencias de cambio puestas en evidencia por la aplicación del método específico para la conversión de estados contables de entidades no integradas.

Las NIIF completas y la NIIF para las PyMEs requieren que una entidad presente su resultado integral total para un período:

- a. en un único estado del resultado integral, o
- b. en dos estados: uno que muestre los componentes del resultado (estado de resultados separado) y un segundo que comience con el resultado y muestre los componentes del otro resultado integral (estado de resultados integral).

Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un período. En el enfoque de dos estados, el estado de resultados presentará todas las partidas de ingreso y gasto, excepto las que estén reconocidas fuera del resultado como un tipo de otro resultado integral. El estado del resultado integral en este enfoque comenzará con el resultado proveniente del estado de resultados y luego presentará las partidas de otro resultado integral que no fueron incluidas en el estado de resultados. Se requiere que las partidas de otro resultado integral se clasifiquen por su naturaleza y se agrupen dentro de las que: a) no se reclasificarán posteriormente al resultado del período; y b) se reclasificarán posteriormente a resultados del período, cuando se cumplan las condiciones específicas.

Conforme las NIIF completas deben reconocerse como otros resultados integrales los siguientes:

- Diferencias de conversión por negocios en el extranjero (NIC 21).
- Instrumentos de patrimonio (NIIF 9).
- Ganancias o pérdidas por cambios en valor razonable de activos financieros disponibles para la venta (NIC 39).
- Coberturas de flujo de efectivo (NIC 39).
- Ganancias por revaluación de activos fijos (NIC 16, NIC 40) y activos intangibles (NIC 38).
- Ganancias perdidas actuariales por beneficios definidos (NIC 19).

Conforme la NIC 1, deberán informarse los ajustes por reclasificación relacionados con los componentes de otro resultado integral. Estos ajustes podrán presentarse en el estado de resultado integral o en notas. A su vez, cada NIIF especifica si se debe y cuándo es posible reclasificar en resultados los importes previamente reconocidos en otro resultado integral. Un ajuste por reclasificación se incluye con el componente relacionado de otro resultado integral en el período en el que tal ajuste se reclasifica dentro del resultado. Estos importes pueden haber sido reconocidos en otro resultado integral en el período corriente o en períodos anteriores y deben deducirse de otro resultado integral en el período en que esos importes se reclasifican dentro del resultado, para evitar su inclusión por duplicado en el resultado integral total.

Conforme las NIIF completas, el superávit de revaluación reconocido de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, las ganancias y pérdidas actuariales en planes de beneficios definidos -reconocidas de acuerdo con el párrafo 93A de la NIC 19- se reconocen en otro resultado integral, pero no se reclasifican en el resultado en períodos posteriores. Los cambios en el superávit de revaluación pueden transferirse a ganancias acumuladas en períodos posteriores a medida que se utiliza el activo o cuando éste se da de baja (NIC 16 y NIC 38). Las ganancias y pérdidas actuariales se registran en las ganancias acumuladas en el período en el que se reconocen como otro resultado integral (NIC 19).

La NIIF para las PyMEs, solo reconoce tres partidas como otros resultados integrales: diferencias por conversión por negocios en el extranjero; cambios en valores razonables de instrumentos de cobertura y ganancias; y pérdidas actuariales. No permite reclasificación a resultados, a excepción de los resultados provenientes de los instrumentos de cobertura.

Las normas locales no establecen la obligatoriedad de presentar información en relación al resultado integral de un período en el cuerpo de los estados contables básicos ni en la información complementaria, a diferencia de los requerimientos de las normas internacionales indicadas en los apartados anteriores.

En este sentido, la información requerida por las normas internacionales al exigir la presentación del resultado integral es de mayor calidad que la exigida por las normas locales, ya que agrupa en uno o dos estados de resultados, según el formato de presentación adoptado por el emisor, todas las causas de los cambios en el patrimonio de un ente no originadas por aportes o retiros de los

propietarios, mientras que bajo normas locales pueden existir resultados devengados que no pasen por el estado de resultados, puesto que se exponen como resultados diferidos en el estado de evolución del patrimonio neto, como ya hemos comentado. Asimismo, la presentación del resultado integral es consistente con la definición del resultado del período derivada de emplear el criterio de que el capital a mantener es el financiero, esto es, el invertido en moneda, tal como adopta el modelo contable de las normas locales de acuerdo a la RT 16, por lo que el resultado del período es la variación patrimonial no atribuible a transacciones con los propietarios.

En función de lo anteriormente planteado, si un ente domiciliado en Argentina aplicara NIIF o NIIF para las PyMEs, debería dejarse en claro, cuál es el importe del resultado a ser considerado a los fines de definir entre otras cuestiones:

- Constitución de reserva legal.
- Distribución de dividendos.

Al respecto, la CNV en el texto ordenado de normas del año 2001, establece en el capítulo XXIII que a los fines de constitución de la reserva legal deberá computarse la suma algebraica del resultado del ejercicio, los ajustes de resultados de ejercicios anteriores, las transferencias de otros resultados integrales a resultados no asignados y las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, y deberán computarse como resultados distribuibles al total de resultados no asignados, sin contemplar en este concepto los otros resultados integrales que no hayan sido transferidos a aquel concepto. Entendemos que es un criterio razonable y lo compartimos, pero estas disposiciones no alcanzan a las PyMEs que no se encuentren bajo el control de la CNV, y que eventualmente decidan aplicar la NIIF para las PyMEs; con lo cual se genera un vacío normativo al respecto que la FACPCE debería considerar y resolver. Específicamente la NIIF para las PyMEs en los fundamentos de las conclusiones, establece que la definición del resultado distribuible no es uno de sus objetivos, por lo cual serán las leyes y regulaciones de cada país las que deban definirlo.

3.2.2. Exposición de resultados extraordinarios

Según las normas locales, el rubro resultados extraordinarios comprende los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el período, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperados para el futuro, que se generen por factores ajenos a las decisiones propias del ente, tales como expropiaciones de activo y siniestros. De la anterior definición, surge claramente que pocos resultados serán presentados como extraordinarios, pese a que puedan llegar a ser infrecuentes.

Las NIIF completas y la NIIF para las PyMEs establecen que una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias.

A fin de fundamentar esta postura, IASB señala que las partidas tratadas como extraordinarias resultan de los riesgos del negocio y no justifican su

presentación como un componente diferenciado dentro del estado de resultados; debe ser la naturaleza o función de un hecho o transacción la que defina la mejor manera de exponer un resultado dentro del estado. Este organismo entiende que los resultados extraordinarios no son más que un subconjunto de todos los resultados que los usuarios deberán tener en cuenta a la hora de evaluar el desempeño del ente y su proyección futura.

3.2.3. Gastos operativos

Conforme el modelo de las normas locales, los gastos operativos se presentan en el cuerpo del estado, discriminados por función, y en la información complementaria, se abren por función y por concepto. La normativa internacional requiere que una entidad presente un desglose de los gastos reconocidos en el resultado a partir de una clasificación basada en la naturaleza o función de ellos dentro del ente, lo cual proporciona información más fiable y relevante.

La normativa internacional prevé que los gastos se subclasifiquen para destacar los componentes del rendimiento financiero que puedan ser diferentes en términos de frecuencia, potencial de ganancia o pérdida y capacidad de predicción. En caso que la entidad opte por informar los gastos por función, la norma requiere que como mínimo deberá informarse su costo de ventas de forma separada de otros gastos y deberá brindarse información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde se incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

3.3. Estado de evolución del patrimonio neto o estado de cambios en el patrimonio

La NIIF para las PyMEs permite fusionar el estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio en un único estado financiero, el cual se denominará Estado de resultados y ganancias acumuladas, siempre y cuando, los únicos cambios en el patrimonio durante los períodos para los que se presentan los estados financieros provengan de: ganancias acumuladas, dividendos declarados, reexpresiones por correcciones de errores de períodos anteriores y cambios de políticas contables. Esta posibilidad no está expresamente prevista en las NIIF completas. En las normas locales el anexo a la RT 11 para entes sin fines de lucro que contiene un modelo de estados contables, incluye una alternativa de presentación de un estado combinado de evolución del patrimonio neto y de recursos y gastos.

3.4. Estado de flujo de efectivo

No se plantean diferencias sustanciales entre los criterios expuestos en el cuerpo de las NIIF completas, la NIIF para las PyMEs y las normas locales en relación a la presentación del estado de flujo de efectivo.

Lo único relevante que podemos destacar es que conforme la NIIF completa y la NIIF para las PyMEs, los sobregiros o descubiertos bancarios se consideran habitualmente dentro de las actividades de financiación. No obstante, la normativa aclara que en algunos países los sobregiros exigibles en cualquier momento por el banco forman parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad. En tales circunstancias, tales sobregiros se incluyen como componentes del efectivo y equivalentes al efectivo. Esta previsión no está contemplada en las normas locales.

3.5. Estados contables consolidados

3.5.1. Carácter de los estados contables consolidados

Los estados consolidados deben mostrar los efectos patrimoniales y financieros de las actividades de la entidad controlante y sus controladas, como si éstas hubieran sido efectuadas directamente por la primera.

La consolidación debe incluir al emisor de los estados contables y a las entidades sobre las que se ejerce el control. Si la entidad controladora presentase sus estados contables sin consolidar, estaría incumpliendo el requisito de integridad y esencialidad.

En este sentido Fowler Newton (2010, p. 1034) considera que lo adecuado sería que la entidad controladora presente sus estados consolidados junto a los de sus controladas y no que se incluyan estados contables por separado o individuales, excepto que las normas legales así lo exijan. Los estados contables consolidados, expresa el autor, reflejan la realidad económica, ya que la controlante maneja las operaciones de la controlada.

Conforme a la Ley de Sociedades Comerciales, las entidades controlantes deberán presentar, como información complementaria, estados contables anuales consolidados confeccionados con arreglo a los principios de contabilidad, generalmente aceptados, y a las normas que establezca la autoridad de contralor. Las decisiones societarias se toman a partir de los estados contables individuales. En concordancia, según las normas locales, los estados contables consolidados forman parte de la información complementaria de los estados contables de la sociedad controlante. De esta manera, se respeta lo exigido por la Ley de Sociedades Comerciales.

De acuerdo a la NIIF para las PyMEs, los estados contables consolidados del grupo son los estados principales de la sociedad controladora. No se requiere, para éstos la presentación de estados financieros separados.

La RT 26 de la FACPCE, indica que para las entidades que presenten estados financieros consolidados (junto con sus individuales) y para aquellas que solo presenten sus estados financieros individuales (por no ejercer control o control conjunto sobre otras entidades), la aplicación de las NIIF (por obligación o por opción) debe ser integral y sin modificaciones con una sola excepción: en los estados financieros individuales las inversiones en subsidiarias (entidades controladas), controladas en forma conjunta o en asociadas (en las cuales se tenga influencia significativa), deberán contabilizarse por el método de la

participación según la NIC 28 y con los mismos ajustes que se incorporen en los estados financieros consolidados. Este criterio difiere del establecido por la NIC 27 para el caso citado, ya que la misma prevé que se midan:

- al costo, o
- a valor razonable, si puede medirse de manera fiable (caso contrario, al costo).

Esta excepción tiene como propósito lograr que el patrimonio y los resultados (y eventualmente los otros resultados integrales), que se atribuyen a los accionistas de la entidad controlante y que surjan de los estados financieros consolidados, coincidan con los informados en los estados financieros individuales, siendo consistente con la normativa legal vigente en nuestro país; en función de la cual las decisiones societarias se basan en los estados individuales y no en los consolidados.

3.5.2. Participaciones no controlantes en el patrimonio neto y resultados de entidades controladas

De acuerdo a las normas locales, en los estados contables consolidados de un grupo económico constituido por el conjunto de una sociedad controlante y sus controladas, la porción del patrimonio neto de sociedades controladas de propiedad de terceros ajenos al grupo económico debe ser expuesta en el estado de situación patrimonial consolidado como un capítulo adicional entre el pasivo y el patrimonio neto. La participación minoritaria sobre los resultados de la controlada se presentará en el estado de resultados consolidado, separando la porción ordinaria y la extraordinaria. Estas disposiciones son coincidentes con la llamada teoría del propietario, en virtud de la cual solo se considera a la entidad controlante como propietaria del grupo económico.

En cambio, las NIIF completas y la NIIF para las PyMEs adoptan la teoría de la entidad, por lo que establecen que las participaciones no controladoras deben exponerse en el estado de situación financiera consolidado dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora. El resultado del período y el resultado integral total del período se atribuirán entre los propietarios de la controladora y la participación no controladora.

3.6. Información por segmentos

La presentación de información por segmentos, conforme las normas locales es de carácter optativo. El ente que decida exponer este tipo de información deberá hacerlo conforme las disposiciones de la RT 18, sección 8.

Las NIIF, en cambio, requieren que este tipo de información sea expuesta con carácter obligatorio solo por parte de los entes que cotizan en bolsa. Pero, podría ocurrir que un ente que no cotiza sus acciones en bolsa, pero opta por

aplicar las NIIF completas, decida presentar esta información, en cuyo caso deberá hacerlo bajo las disposiciones de la NIIF 8.

La NIIF para las PyMEs, no requiere la presentación de información por segmentos.

A los fines de definir un segmento que deba ser reconocido como tal en una entidad, podemos distinguir dos enfoques:

- a. Enfoque de los riesgos y las rentabilidades
Este es el enfoque adoptado por las normas locales, a través de la RT 18, reguladora de esta cuestión en la segunda parte; capítulo 8.
Según este criterio un segmento es el componente de una entidad que puede ser distinguido de otros en función de los riesgos y rentabilidades diferentes a los que está sometido.
- b. Enfoque de la gerencia
Este es el adoptado por las NIIF completas mediante las disposiciones de la NIIF 8, Segmentos de operación.

Conforme este criterio, un segmento de operación es un componente de una entidad:

- que se ocupa de actividades de negocios de las cuales se puede obtener ingresos e incurrir en gastos (incluyendo los relacionados con transacciones con otros componentes de la misma entidad);
- cuyos resultados de operación son revisados regularmente por la máxima autoridad en la toma de decisiones de la entidad, para determinar qué recursos serán asignados al segmento y para evaluar su desempeño; y
- sobre el que se dispone de información financiera diferenciada;
- se define a un componente de una entidad como el conjunto de operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde el punto de vista de la operación como de la información financiera.

3.7. Exposición de participaciones en negocios conjuntos

El tratamiento de estas participaciones está previsto en la normativa nacional en la RT 14 de la FACPCE. La norma define al negocio conjunto como un acuerdo contractual que no otorga personalidad jurídica, en virtud del cual dos o más partes desarrollan una actividad económica. Al respecto, la norma prevé que la exposición de estas participaciones se defina en función del nivel de control que se ejerza sobre el negocio conjunto. Es así que las entidades que posean un control unilateral, deberán aplicar el método de consolidación total; aquellas que ejerzan control conjunto, expondrán sus participaciones mediante el método de consolidación proporcional y por último, las que no detenten ninguno de ellos y sean, por ende, consideradas como inversores pasivos, aplicarán el método del valor patrimonial proporcional. Es necesario destacar que los participantes de negocios conjuntos deberán aplicar el método previsto por la norma, para

exponer sus estados contables individuales; a diferencia del tratamiento previsto por la RT 21, en relación a la participación en entes societarios. Esta última prevé que la participación se exponga en los estados contables individuales mediante el método del valor patrimonial proporcional, y en caso de presentarse situaciones de control o control conjunto se expongan los estados contables consolidados en la información complementaria.

El tratamiento de estas participaciones está previsto en la normativa internacional en la NIIF 11, que abarca un concepto más amplio que el de negocios conjuntos, ya que se refiere al tratamiento de acuerdos conjuntos, a los que atribuye las siguientes características:

- a. existencia de control conjunto de dos o más partes;
- b. obligatoriedad de las partes mediante un acuerdo contractual que les otorga control conjunto sobre el mismo;
- c. posibilidad de asumir dos formas: operación conjunta o negocio conjunto.

La norma define al negocio conjunto como un acuerdo en el que las partes que tienen control del mismo, poseen derecho a los activos netos del acuerdo y se identifican como participantes del negocio conjunto. Conforme a esta normativa, los entes emisores que sean participantes de entidades controladas conjuntamente, y que queden encuadrados en el concepto de negocio conjunto, deberán aplicar el método de la participación, que es el equivalente al método del valor patrimonial proporcional de las normas locales; estableciendo una solución que difiere significativamente a la prevista en estas últimas, que como ya hemos comentado, establecen la aplicación de consolidación proporcional para las participaciones en negocios conjuntos, que otorguen control conjunto. En un documento anterior habíamos expresado y fundamentado nuestra preferencia por la aplicación del método del valor patrimonial proporcional para medir y exponer las participaciones en negocios conjuntos (Bordato y Rondi, 2001). Allí habíamos expresado, al manifestarnos en contra de la consolidación proporcional, que la existencia de control conjunto del contrato no implica que el ente pueda retirar, de los activos del ente no societario, una parte proporcional a su aporte ni que pueda utilizar su parte proporcional de los mismos; por lo que no tiene sentido que exponga la proporción que le corresponde sobre dichos activos del negocio conjunto, sumada línea por línea a sus propios activos. Es importante destacar que ciertos indicadores que permiten analizar la liquidez, solvencia y rentabilidad del emisor, pueden mostrar mediciones muy diferentes según sea el método empleado para exponer la participación en un negocio conjunto controlado conjuntamente. Así, si aplicamos el método del valor patrimonial, la inversión neta en el negocio conjunto se muestra en una sola línea en el activo no corriente, y no se adiciona la porción del participante en los pasivos del negocio conjunto a sus propios pasivos. En cambio, si se aplicara consolidación proporcional, el participante adicionará en cada rubro de su activo y pasivo, corriente y no corriente, la proporción que le corresponde sobre partida corriente y no corriente del negocio conjunto; obteniendo totales del activo y pasivo, corriente y no

corriente, muy diferentes a los que hubiera informado bajo el método del valor patrimonial proporcional. También será muy diferente la exposición de las causas del resultado del ejercicio, según el método que se emplee.

3.8. Presentación de resultados por acción

La exposición de resultados por acción ordinaria, conforme las normas locales, es de carácter optativo. Si un ente decide exponer este concepto, deberá hacerlo de acuerdo a las disposiciones de la RT 18, sección 9.

El cálculo y exposición de resultados por acción es abordado por la normativa internacional a través de la NIC 33. Las NIIF requieren que este tipo de información sea expuesta con carácter obligatorio solo por parte de los entes que cotizan en bolsa. No obstante, podría ocurrir que un ente que no cotiza sus acciones en bolsa, pero opta por aplicar las NIIF completas, decida presentar esta información, en cuyo caso deberá hacerlo bajo las disposiciones de la NIC 33.

La NIIF para las PyMEs no requiere la presentación de resultado por acción.

La RT 9 remite, al respecto, a las normas contenidas en la RT 18, sección 9. La misma establece que: "Cuando el resultado total esté parcialmente integrado por ganancias o pérdidas extraordinarias, se presentarán también los resultados ordinarios por acción "básico" y "diluido", calculados sobre el número promedio de acciones".

3.9. Reconocimiento de los aportes de los propietarios

Las normas locales consideran que los aportes de los propietarios están conformados por el capital social, los aportes irrevocables y las primas de emisión; aclaran que el rubro capital social está compuesto por el capital suscrito. Así lo define la RT 9, en el capítulo V de la segunda parte. Es factible que parte del capital suscrito se encuentre pendiente de integración y esta circunstancia se informará mediante el registro de un activo, integrando el estado de situación patrimonial.

En cambio, la NIIF para PyMEs establece que si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe por cobrar como una compensación al patrimonio, en su estado de situación financiera y no, como un activo.

El criterio de la NIIF para las PyMEs es contrario al ordenamiento legal argentino. Cabe mencionar que la FACPCE al admitir la adopción voluntaria de la NIIF para las PyMEs para ciertos entes, no ha contemplado ninguna excepción sobre esta cuestión.

4. Conclusiones

Hemos presentado las principales diferencias existentes, a nuestro juicio, entre los distintos juegos de normas contables que podrían ser aplicadas por un ente

domiciliado en nuestro país para la presentación de sus estados contables. Así, tenemos entes obligados a aplicar las NIIF, aquellos que cotizan públicamente sus títulos de capital o deuda; mientras que el resto de los entes puede optar por aplicar dichas normas; la NIIF para las PyMEs; las normas locales o las normas locales con dispensas, si puede ser categorizado como ente pequeño.

Al comparar la NIIF y la NIIF para las PyMEs con las normas locales surgen algunas diferencias de importancia, entre las que destacamos los distintos criterios empleados para clasificar a los activos y pasivos como corrientes; el requerimiento de las NIIF y la NIIF para las PyMEs de presentar el estado del resultado integral, no exigido en las normas locales; el criterio de la NIIF para las PyMEs de considerar a los aportes de los propietarios pendientes de integración como una reducción del patrimonio y no como un activo, tal como establecen la NIIF y las normas locales; los diferentes criterios de la NIIF y la NIIF para las PyMEs con respecto a las normas locales, referidos a la exposición de las participaciones no controladoras en el patrimonio neto y resultados de entidades controladas; y las diferencias entre los criterios de la NIIF y la NIIF para las PyMEs con respecto a las normas locales, referidos a los métodos de medición y exposición de las participaciones en negocios conjuntos.

Finalmente, en base al estudio realizado, nuestra propuesta es que las normas locales de la FACPCE incorporen el requerimiento de presentación del resultado integral y modifiquen el criterio de medición y exposición de las participaciones en negocios conjuntos, pasando al método del valor patrimonial proporcional. Ambos cambios contribuirían a la presentación de información contable de mayor calidad y mejorarían su comparabilidad con la información bajo NIIF. Por otra parte, opinamos que sería pertinente que la FACPCE establezca expresamente que aquellos entes que apliquen NIIF para las PyMEs tengan la obligación de considerar los aportes de los propietarios comprometidos y pendientes de integración, como un activo y no como una compensación al patrimonio.

Bibliografía

- Bordato, G., y Rondi, G. (2001). Información contable de entes no societarios: el debate sigue abierto. Comunicación presentada en las *XXII Jornadas Universitarias de Contabilidad*, Santa Fe, 24-26 octubre 2001.
- Comisión Nacional de Valores. (2013). *Texto ordenado de Normas 2013*.
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires. (2007). *Resolución del Consejo Directivo nro. 3292/07*.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2007). *Resoluciones Técnicas y Resolución 360/07*.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2012). *Informe N° 6 del Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA): Modelo de estados financieros elaborados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF*. Recuperado de http://www.cpcecha.org.ar/media/download/tecnica/normativa_tecnica/INFORME%20CENCYA%20N%C2%BA%206.pdf
- Fowler Newton, E. (2010). *Contabilidad Superior*. Buenos Aires: La Ley.
- International Accounting Standard Board (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*.
- International Accounting Standard Board (IASB) NIIF para PyMEs. "Fundamentos de las conclusiones"; "Estados financieros ilustrativos" y "Lista de comprobación de la información a revelar y presentar".
- Rondi, G., Casal, M., Galante, M. y Gómez, M. (2013). Aplicación de normas contables en PyMEs: implicancias derivadas de la existencia de normas contables alternativas. Comunicación presentada en la *VI Jornada de Derecho Contable*. Termas de Río Hondo, 30 agosto 2013.