

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA (NIIF). Análisis comparativo de cuestiones particulares respecto a Normas Contables Locales

AUTORES

GABALACHIS, Griselda

Contadora Pública
Especialista en Contabilidad Superior y Auditoría
Magister en Docencia Universitaria
Docente e Investigadora FCE – UNaM
MP 0934 CPCEM
gabalachis@gmail.com



ALEGRE, Adolfo Aníbal.

Contador Público
Especialista en Contabilidad Superior y Auditoría
Magister en Adm. Estratégica de Negocios
Docente Universitario UNaM
MP 0979 CPCEM
adolfo.alegre@fce.unam.edu.ar



CACERES Jorge C.

Contador Público
Especialista en Sindicatura Concursal
Docente e Investigador FCE - UNaM
MP 0597 CPCEM
caceres_09@gmail.com



RESUMEN

En esta segunda entrega en la Revista Digital E-KO-Divulgando, sobre el alcance de las denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS (en su sigla en inglés), presentaremos muy sucintamente las diferencias en el tratamiento de algunos tópicos por parte de las mencionadas NIIF, respecto de las normas contables profesionales locales.

La presentación de esta segunda parte la haremos considerando las diferencias dadas en torno a la unidad de medida y consideraciones acerca del ajuste por inflación; las particularidades en relación a la medición de inventarios (bienes de cambio); plantas y equipos (bienes de uso); activos intangibles y el tratamiento de las contingencias.

Finalmente compartimos la bibliografía de consulta y sitios web recomendados.

PALABRAS CLAVES

NIIF – Normas Contables Internacionales de Información Financiera - IFRS

INTRODUCCIÓN

En el número anterior de E-KO-DIVULGANDO, realizamos la presentación de los hitos más importantes del proceso de armonización contable a nivel internacional, exponiendo algunas particularidades del ente emisor de las NIIF y plasmando los alcances y características de dichas normas de alcance global, como así el de su actual marco conceptual.

En esta presentación pretendemos presentar y profundizar en algunas cuestiones comparativas significativas entre las NIIF y las normas contables argentinas vigentes.

EN RELACION A LA UNIDAD DE MEDIDA FUNCIONAL Y AJUSTE POR INFLACION.

Conforme el modelo contable vigente planteado por las NCP locales, la **Unidad de Medida** a utilizar es la **moneda de curso legal**, debiendo presentarse los EECC en **Moneda Homogénea**. Entendiéndose a ésta por la **moneda nominal** en un contexto de estabilidad o la **moneda ajustada por inflación** al cierre en un contexto de inestabilidad monetaria.

Sin embargo, esta cuestión se presenta muy distintivamente en las IFRS. En particular en la NIC 21 que aborda el tema de los “*Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*” es donde encontramos la definición de un concepto importante: LA MONEDA FUNCIONAL, entendida por “*La moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad que es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo.*” Esto

implica que la moneda de presentación de los Estados Financieros puede o no coincidir con la moneda de curso legal del país donde está radicada o tiene subsidiarias la entidad.

La norma da una serie de criterios que ayudan a identificar dicha moneda, a saber:

- La moneda que influye fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios;
- La moneda del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

La norma también establece factores secundarios a considerar para determinar la moneda funcional. Estos factores son:

- la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación;
- actividades de operación.



En el caso de haber inflación, recordamos la normativa local vigente, que parte en esta nueva etapa de aplicación del ajuste de la Resolución de la Junta de Gobierno de FACPCE N° 539/18, y de allí se deriva a las RT que tienen participación en el tema: RT 6: Proceso Secuencial de Ajuste; y todas las previsiones dadas en la reciente NUA, en su Capítulo 2 (RT 54).

Y en cuanto a las NIIF, el tema es abordado en la NIC 29 (Párrafos 1 a 41) para las economías hiperinflacionarias, pero no establece una tasa absoluta de inflación, más bien puede decirse que el estado de hiperinflación se juzga por indicadores del contexto del país en el que se aplicará la norma, que son prescriptos por la NIC, pero no en forma taxativa.



Recordamos que la hiperinflación es aquella situación en la que existe una inflación muy alta y casi fuera de control, donde los precios de los bienes y servicios suben de forma muy rápida y generalizada. Los valores reales de los elementos económicos en general en términos de moneda extranjera permanecen relativamente estables, el nivel general de precios aumenta rápidamente y al mismo tiempo el peso pierde valor a un ritmo acelerado.

El autor Armando Casal (2019) explica que la NIC 29 requiere que los estados financieros de una entidad que informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria reexpresa su posición financiera y los resultados de sus operaciones a los efectos de la inflación. Este requerimiento se considera necesario ya que la moneda pierde poder adquisitivo a un nivel que significa básicamente que la comparación de las transacciones realizadas en diferentes momentos,

incluyendo dentro del mismo período contable, sin reexpresión no resulta útil.

Como se ha dicho más arriba, la norma, si bien no establece de manera rotunda cuándo surge la hiperinflación, da como pautas diversos factores cualitativos y que la inflación acumulada de tres años se acerque o supere el 100%. En la práctica, hay un enfoque significativo en el factor cuantitativo, siendo un claro indicador definitivo de hiperinflación.

La norma (NIC 29) no establece un ratio absoluto de inflación por el cual una economía es considerada hiperinflacionaria, sino que considera una variedad de características no exhaustivas del ambiente económico de un país que representan fuertes indicadores de la existencia de hiperinflación, que se repiten en la normativa contable profesional argentina:

- La tasa de inflación acumulada en tres años que se acerque o supere el 100% (26% anual).
- La población en general mantiene su riqueza en activos no monetarios o en alguna moneda extranjera relativamente estable.
- La población en general considera montos monetarios en términos de una moneda extranjera relativamente estable.
- Las ventas y compras a crédito se realizan a precios que compensan la pérdida esperada del poder de compra durante el período de crédito, aun cuando el período sea corto.

- Las tasas de interés, las remuneraciones y los precios están vinculados a un índice de precios.

En la práctica, dice Armando Casal (2019) hay un enfoque clave en uno de dichos indicadores (inflación acumulada en tres años), ya que, conforme a los principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos de América (USGAAP), este es un claro indicador definitivo de hiperinflación.

EN RELACION A LA MEDICION DE CIERRE DE LOS BIENES DE CAMBIO

En el modelo contable vigente argentino, “los bienes de cambio en general” se miden al costo de reposición a la fecha de confección de los estados contables y considerando algunas particularidades para los bienes específicos.

En las NIIF, los Inventarios son definidos por la NIC 2 como bienes que son mantenidos para la venta en el curso corriente de la empresa; en el proceso de producción para tal venta; o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la ejecución de servicios.

Para la norma internacional: *“Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.”*

Así las dos opciones que menciona la NIIF son:

- 1) El costo
- 2) El precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta

De esas dos opciones, el que sea **menor se registrará en los estados financieros.**

El costo está compuesto por el precio de adquisición, más costos de transformación, más otros costos incurridos para darle su condición y ubicación actuales (por ejemplo: fletes por el transporte de mercancía, aranceles no recuperables, entre otros).



Lo que comúnmente se conoce como valor neto de realización o valor neto realizable, es el precio estimado de vender la mercancía, menos todos los costos estimados en los que se incurren para lograr esa venta (por ejemplo: comisiones de venta, fletes para trasladar la mercancía al cliente, entre otros).

En la gran mayoría de los casos el costo es inferior al precio de venta estimado porque la entidad espera una rentabilidad, pero en algunos casos particulares el precio de venta estimado puede ser inferior al costo, como sucede cuando en el mercado se presentan precios decrecientes o cuando la mercancía sufre deterioro de valor

En síntesis, hay una diferencia clave con las normas contables argentinas, ya que estas siguen para los bienes de cambio en general con los costos corrientes de reposición o reproducción al cierre del balance. Si la obtención de los mismos fuera imposible o impracticable, se usará el costo original, que por lo general provocan

resultados por tenencia positivos. Mientras que para la norma internacional el criterio de medición será el costo o mercado, el menor aplicable a estas partidas de naturaleza no financiera.

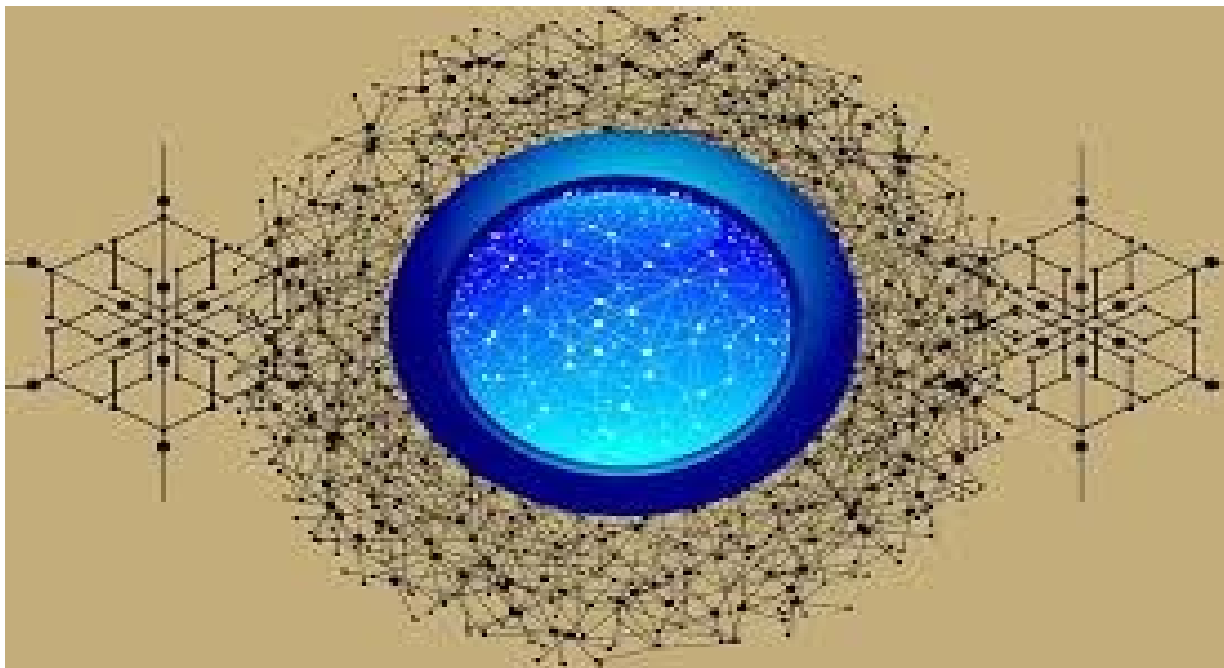
Otra cuestión importante para destacar en cuanto a los inventarios es que las NIIF no permiten usar el método de descarga de inventario conocido como UEPS. Aspecto que no está cuestionado en el juego de la normativa vigente.

EN RELACION A LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Del análisis de la teoría doctrinaria disponible en torno a los intangibles, podemos inferir que no hay unanimidad en torno a la definición de los activos intangibles que nos permita una delimitación clara y objetiva, sino que existe una gran disparidad de puntos de vista en relación al concepto y clasificación de los mismos.

Sin embargo, sí se reconoce la importancia que este tipo de activos tienen en la actual economía basada en el conocimiento, constituyéndose en los determinantes fundamentales del valor de las empresas y organizaciones, siendo el factor más determinante del éxito competitivo de las empresas en el sector en el que operan, por lo que la identificación y medición de los intangibles tiene una importancia crítica.

En este escenario, los diferentes organismos emisores de normas contables se han enfrentado al reto de proporcionar directrices para la divulgación de información sobre intangibles. Así la contabilidad normalizada establece unos requisitos muy restrictivos sobre la definición y el reconocimiento de los activos intangibles, lo cual origina que en los estados financieros solamente aparezcan los intangibles adquiridos, dejando sin registrar un amplio espectro de intangibles generados por el propio funcionamiento de la sociedad.



Es este sentido, tomando el concepto de activo intangible según la Normativa del International Accounting Standards Board (IASB), encontramos que en la NIC 38 se define activos intangibles como aquellos activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física.

De acuerdo con dicha norma, a la fecha de adquisición el adquirente sólo podrá reconocer en sus estados financieros un activo intangible separadamente del fondo de comercio si dicho elemento en cuestión cumple dos requisitos:

- (a) la definición de activo intangible y
- (b) los criterios para su reconocimiento.

Considerando el enfoque de las NCP locales, vemos que no permiten la revaluación de los activos intangibles. Además, por sus características, dicha práctica en la realidad es casi imposible. Históricamente el criterio aceptado es el de medirlos a su valor de origen menos las depreciaciones.

Pero luego de la medición inicial, podemos decir que las NIIF, son más progresistas en su apreciación de valuación posterior a la inicial, porque si existiera un intangible similar que pueda usarse como estándar comparativo, podría re-valorarse el intangible existente.

En cuanto a un intangible muy particular como son los **gastos operativos o pre-operativos o gastos de organización**, que bajo NCP locales se activan y son amortizados durante un cierto periodo de tiempo. Esta cuestión no es así bajo contexto de NIIF, no se permite ese reconocimiento, es decir no se trata como un activo necesario para iniciar la actividad, y debe ser tratado contablemente como un

gasto incurrido y devengado en el periodo en el que ocurre, es decir cargarse a los resultados del ejercicio correspondiente.

De los **costos de investigación y desarrollo**, las NIIF permiten reconocer como activo únicamente los incurridos en la etapa de desarrollo. Los costos de investigación deben registrarse como gastos del período.

EN RELACION AL ACTIVO FIJO. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS

En lo que hace a este rubro, denominado en la normativa internacional como "Propiedades, planta y Equipo", tenemos que considerar también el costo de incorporación, como un elemento diferencial al realizar la comparación de las ISFR con las NCP locales, en tanto al concepto clásico de costeo completo que venimos considerando debe sumarse el costo de desmantelamiento y de traslado del activo, así como los correspondientes a la restauración en su emplazamiento.



La **regla general** de la Norma Internacional prevé que, con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos de las planta y equipo, deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada

practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

Asimismo, como un **tratamiento alternativo permitido** indica que podría con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todo elemento de las propiedades, planta y equipo, ser **contabilizado a su valor revaluado, que viene dado por su valor razonable**, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento. Las revaluaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

EN RELACION AL TRATAMIENTO DE LAS CONTINGENCIAS

Por definición las contingencias representan situaciones de incertidumbre que al concretarse generan consecuencias patrimoniales y económicas para un ente.

La normativa contable legal en coincidencia con la doctrina acepta el reconocimiento de:

- 1) Las contingencias negativas, cuyo hecho generador pertenezca al ejercicio financiero del que se trata,
- 2) Que tengan alta probabilidad de ocurrencia, y
- 3) Sean cuantificable.

De no darse esta última situación al menos deben ser informadas en notas a los Estados Contables.

Su medición al cierre está dada por el importe estimado de la posible suma a pagar.

En las normas internacionales hay una diferencia en cuanto al reconocimiento inicial, el Prof. Ferreiro indica que la regla que toman las ISFR es la de "*probable más que no probable*" esto es, la probabilidad se establece en un indicador superior al 50%. Es decir que sea más probable la ocurrencia que la no ocurrencia del hecho (*more-likely-than-not*).

CONCLUSIONES

El proceso de armonización de regulación contable se ha intensificado en los últimos años. Y en ese sentido el organismo emisor de normas contables a nivel local, la FACPCE a través del CENCYA ha participado activamente en dicho proceso, logrando emitir Resoluciones Técnicas que adoptan NIIF y siempre atentos a los pronunciamientos de IASB para, en su caso introducir modificatorias.

En los artículos presentados en E-KO-DIVULGANDO, presentamos los hitos más importantes de dicho proceso de armonización contable a nivel internacional, exponiendo algunas particularidades y diferencias entre las NIIF y las NCP locales.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), y las Normas Contables Argentinas (NCA), reguladas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE),

presentan varias diferencias claves que impactan la forma en que las empresas preparan y presentan sus estados financieros.

Las NIIF tienen un enfoque global y buscan establecer un marco contable uniforme para ser adoptado en distintos países, promoviendo la comparabilidad internacional. Abarcan principios y normativas para una amplia gama de transacciones y sectores. Las NCP locales se enfocan adecuadamente a dar respuesta en cuanto a como reflejar la realidad financiera de los entes y organizaciones a nivel del contexto argentino.

BIBLIOGRAFÍA

ANZE, Y. (2017). Análisis comparativo de normas argentinas y normas Internacionales de Contabilidad para grandes empresas y PyMES. Disponible en: <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6327/Anze%2c%20Yohana%20Noelia.%20Analisis%20comparativo%20de%20normas%20economicas%20y%20normas....pdf?sequence=1&isAllowed=y>

CASAL, A. (2019). Estados contables ajustados por hiperinflación. Información financiera en economías hiperinflacionarias. Disponible en: <https://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/ESTADOS-CONTABLES-AJUSTADOS-POR-HIPERINFLACION.-INFORMACION-FINANCIERA-EN-ECONOMIAS-HIPERINFLACIONARIAS.pdf>

FOWLER NEWTON E. (2020). Cuestiones Contables Fundamentales. 6ta Edición. Editorial La Ley

PALACIOS MANZANO, M.; MARTÍNEZ CONESA, I. (2005) El proceso de

armonización contable en Latinoamérica: camino hacia las normas internacionales. Disponible en: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/3MhLRhNNpCFrxxXcTx7LMmz/?lang=es&format=pdf>

VEIRAS, A.; PAULONE, H. (2018). Medición y Presentación de Estados Contables. Editorial Errepar

WEBGRAFIA:

Curso Ferreiro: <https://youtu.be/9NvY6fpwCdc>
<https://niif.info/>
https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_internacional.php?c=3&sc=147