

**“La NIC 1 y su comparación con
las normas contables
profesionales argentinas
distintas de la RT 26”**

AUTOR: C.P.N. Daniel Alejandro MEDINA WALTHER

Dra. María Virginia Cano

C.P.N. Aldo Rubén Rivero

CATAMARCA – ARGENTINA

2019

Universidad Nacional de Catamarca - Secretaría de Ciencia y Tecnología

Editorial Científica Universitaria

ISBN: 978-987-661-306-4

Resumen.

El presente trabajo tiene por objeto analizar primero la NIC 1, que es la que establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general según las normas contables internacionales, para posteriormente comparar la misma con las normas contables profesionales argentinas distintas de la RT 26 y que se encargan de regular la misma materia en nuestro país para entes que no aplican las normas contables internacionales. A esos efectos se analizará el proceso de globalización existente a nivel mundial, la necesidad que ello genera en cuanto a que exista un juego de normas contables que permita la comparabilidad de la información contable, el proceso de armonización de las normas contables profesionales argentinas con las internacionales e inclusive la adopción de las normas contables internacionales por parte de las normas contables profesionales argentinas y finalmente se procederá a analizar la NIC 1 y comparar la misma con las normas contables profesionales argentinas distintas de la RT 26.

1.- La globalización de los negocios.

Hace algunos años comunicarse telefónicamente con una persona de otro continente resultaba dificultoso, cuando no imposible. El enviar algo a alguien que se encontraba a gran distancia requería de mucho tiempo para que esa persona lo pudiera recibir. El realizar viajes en auto a otros países podía resultar una odisea en cuanto al traslado.

A medida que fue transcurriendo el tiempo, el avance de la tecnología permitió que situaciones como las señaladas en el párrafo anterior dejaran de ser tan complejas y muy por el contrario se convirtieran en habituales. Tanto es así que por ejemplo hoy utilizando whatsapp podemos comunicarnos en línea con una persona que se encuentra en otro continente, a través de Western Union podemos enviar dinero a alguna persona que se encuentra lejos y ésta lo puede retirar inmediatamente o utilizando GPS podemos realizar un viaje en auto a Brasil ahorrando tiempo y dinero.

Lo expresado en los párrafos anteriores es solo una muestra del proceso en el que se encuentra el mundo y que se conoce con el nombre de globalización. El mundo de los negocios también ha sido alcanzado por este proceso, de forma tal que por ejemplo hoy en día una persona puede comprar un celular que se vende en Estados Unidos y recibirlo en su casa en un breve lapso de tiempo. Al igual que ocurre con las personas, hoy en día las empresas pueden contemplar la situación mundial al momento de elegir que actividades desarrollarán, cuáles serán sus proveedores, quienes les prestarán dinero, los mercados que les interesa atender, etc., de forma tal que por ejemplo una empresa argentina puede tener proveedores chilenos, recibir préstamos de un banco de Brasil, tener clientes en Estados Unidos e inversores canadienses.

2.- Comparabilidad de la información contable.

Lo expresado en el punto anterior pone en evidencia la necesidad de unificar a nivel mundial las normas contables que utilizan las empresas para elaborar sus estados financieros, debido a que en caso contrario podría ocurrir por ejemplo que para que una empresa argentina pueda obtener un crédito en Estados Unidos, la misma deba elaborar un juego de estados contables según las normas contables argentinas y otro contemplando las normas contables de los Estados Unidos, con la consiguiente pérdida de tiempo y dinero.

Si los estados contables de todas las empresas existentes en el mundo se elaboraran en base a un único juego de normas contables se mejoraría notablemente la comparación de la información contable, en contraposición a lo que ocurriría en el caso en el que cada empresa elaborara sus estados contables siguiendo normas contables locales. En ese sentido, se debe recordar que la información contenida en los estados contables debería ser comparable no solo con la información contable del mismo ente a distintas fechas, sino también con la de otros entes, para lo cual es fundamental que las normas contables que se utilicen en su elaboración sean las mismas. Piénsese en el siguiente ejemplo, si las normas contables utilizadas por una empresa Argentina y una de Brasil son las mismas, un inversor de Estados Unidos podría decidir si invierte su dinero en una u otra simplemente comparando los estados contables de ambas empresas, lo que no ocurriría en caso de que las normas contables utilizadas por esas empresas fuesen distintas.

3.- La armonización internacional de las normas contables.

El camino hacia la armonización internacional de las normas contables se inició en el año 1973 cuando organizaciones de profesionales en ciencias económicas de Estados Unidos, Alemania, Japón, Reino Unido, Francia, Holanda, Australia, Irlanda, México y Canadá, tomaron la decisión

de crear el IASC (International Accounting Standards Committee o Comité de Normas Internacionales de Contabilidad). Esta organización tenía por objeto trabajar a efectos de lograr la armonización de las normas contables a nivel mundial y en ese sentido se encargó de emitir las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad).

Ya en el año 1.982 el IASC alcanza un acuerdo con el IFAC (International Federation of Accountants o Federación Internacional de Contadores), en el cual entre otras cosas se consensuó que todos los miembros del IFAC lo serían del IASC y viceversa, con lo cual el IASC logro que la totalidad de las organizaciones de expertos contables del mundo formaran parte de su estructura.

Posteriormente en el año 1997, el IASC llegó a la conclusión de que para alcanzar el objetivo de armonizar las normas contables a nivel mundial debía modificar su estructura. A partir de allí se inicia un proceso que concluye en el año 2001 con la creación del IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation o Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad). De allí en adelante es el IASCF quien, a través de un organismo de su dependencia como es el IASB (International Accounting Standards Board o Junta de Normas Internacionales de Contabilidad o Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), asume la responsabilidad de emitir las NIC, las que fueron rebautizadas con el nombre de NIIF o IFRS (Normas Internacionales de Información Financiera o International Financial Reporting Standars).

Finalmente, en el año 2010 el IASCF cambia su nombre por el de Fundación NIIF (Fundación IFRS en inglés) a los efectos de reflejar más claramente el fin último de la entidad que es la publicación y promoción de las NIIF, manteniendo al IASB como el encargado de emitir las mencionadas normas. Esta estructura se mantiene hasta el día de la fecha.

En resumen y como consecuencia de todo este proceso, en la actualidad contamos con:

- NIC emitidas oportunamente por el IASC y aun no derogadas, con las modificaciones introducidas por el IASB; y

- NIIF emitidas por el IASB.

Estas normas pueden ser consultadas en la página de la Fundación NIIF (Fundación IFRS en inglés): www.ifrs.org.

3.1.- El proceso de armonización en Argentina.

LA Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), inició durante la década del noventa un proceso de “armonización” entre las normas contables profesionales de nuestro país con las normas contables internacionales. Como consecuencia de ese proceso se aprobaron en el año 2000 las RT 16, 17, 18 y 19. Este proceso de armonización continúa al día de la fecha (aunque con algunas excepciones como es el caso de la RT 41, en donde se contemplaron necesidades particulares de los entes pequeños y medianos argentinos), lo que se puede apreciar en los Considerandos de la recientemente sancionada RT 46 que modificó a la RT 22: “d) que la Resolución Técnica N° 22 aprobada en el año 2004, tenía en cuenta lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad N° 41; e) que el IASB, en forma posterior, ha realizado modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 “Agricultura”;

Por otra parte, en el año 2009 la FACPCE aprobó la RT 26, mediante la cual tomó la decisión de “adoptar” las NIIF.

En resumen, actualmente en nuestro país podemos distinguir entre dos tipos de entes en lo referido a la aplicación de normas contables profesionales:

- 1.- Los que aplican la RT 26 emitida por la FACPCE.
- 2.- Los que se rigen por el resto de normas contables profesionales emitidas por la FACPCE.

Lo expresado en este último párrafo puede apreciarse claramente en la RT 26 cuando la misma aclara quienes están obligados a aplicarla y a su vez establece las opciones que el resto de los entes tiene en cuanto al juego de norma contables a aplicar:

**“Aplicación obligatoria de las NIIF en las entidades bajo el control de la Comisión
Nacional de Valores (en adelante “CNV”)**

3. Las NIIF se aplican obligatoriamente a la preparación de estados financieros de las emisoras de acciones y obligaciones negociables, incluidas en la ley de mercado de capitales, o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en el régimen establecido en la citada ley, con las excepciones dispuestas en la Sección 4, incisos a) y b).

4. Las siguientes entidades bajo el control de la CNV quedan excluidas de la aplicación obligatoria de las NIIF, o no están alcanzadas:

a) las entidades para las que la CNV mantenga la posición de aceptar los criterios contables de otros organismos reguladores o de control, tales como las sociedades incluidas en la ley de entidades financieras, compañías de seguros, cooperativas y asociaciones civiles;

b) las emisoras que califiquen como pequeñas y medianas empresas y que según lo dispuesto por la CNV no estén obligadas a aplicar las NIIF; y

c) otras entidades que, de acuerdo con el alcance establecido por la CNV, queden excluidas de la obligatoriedad de aplicar las NIIF.

Aplicación opcional de las NIIF o de la NIIF para las PYMES

5. Para todas las entidades no alcanzadas por, o exceptuadas de, la utilización obligatoria de las NIIF, serán aplicables, opcionalmente:

a) las NIIF;

- b) la NIIF para las PYMES; o
- c) las normas contables profesionales emitidas por esta Federación o las que emita en el futuro mediante resoluciones técnicas distintas a esta.

La opción b) no podrá ser utilizada por entidades que estén excluidas del alcance de la NIIF para las PYMES.”

4.- Las NIIF de presentación de Estados Financieros.

Al juego de normas contables del IASB se le denomina Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), aunque el mismo en realidad está compuesto por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y por las NIIF propiamente dichas, tal como se señaló en el punto 3.

Es importante tener en cuenta que las NIIF utilizan la denominación Estados Financieros para referirse a los Estados Contables y que la presentación de los mismos se rige principalmente por lo establecido en las NIC 1 y 7. La primera de estas normas regula la presentación del ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA, el ESTADO DE RESULTADO DEL PERIODO Y OTRO RESULTADO INTEGRAL y el ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, mientras que la segunda regula la presentación del ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO.

5. La NIC 1.

LA NIC 1 establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, que son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información, a los efectos de asegurar que los mismos sean comparables con estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores como así también con los de otras entidades.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que la NIC 1 utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro incluyendo las pertenecientes al sector público, razón por la cual si la misma es aplicada por entidades con actividades sin fines de lucro del sector privado o del sector público, estas podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para partidas específicas de los estados financieros, e incluso para éstos.

5.1. Objetivo de los estados financieros.

En su párrafo 9, la NIC 1 establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para que sus usuarios puedan tomar decisiones.

5.2. Estados básicos y notas.

La NIC 1 prevé la presentación de los cuatro estados básicos que ya fueran mencionados en el punto 4:

- 1.- Estado de Situación Financiera.
- 2.- Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral.
- 3.- Estado de Cambios en el Patrimonio.
- 4.- Estado de Flujos de Efectivo.

Es importante señalar que la NIC 1 permite que una entidad pueda utilizar, para denominar a estos estados, títulos distintos de los señalados en el párrafo anterior. Por ejemplo: una entidad puede utilizar el título “Estado del Resultado Integral” en lugar de “Estado del Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral”.

Los estados básicos deben ir acompañados por notas que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En ese sentido, la NIC 1 en su párrafo 7

establece que las notas contienen información adicional a la que se presenta en el Estado de Situación Financiera, Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral, Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Flujos de Efectivo, como así también señala que en las notas se suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.

5.3. Informes adicionales.

La NIC 1 en su párrafo 13 contempla la posibilidad de que las empresas presenten, además de sus estados financieros, un análisis financiero elaborado por la gerencia (lo que en Argentina se denomina Memoria), en el que se describa y explique las características principales del rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad, así como las principales incertidumbre a las que se enfrenta.

Por otra parte, la NIC 1 aclara que las entidades pueden presentar otros tipos de informes y estados (informes medioambientales, análisis financiero, estados de valor añadido, etc), pero que los mismos quedan fuera del alcance de las NIIF.

5.4. Hipótesis de negocio en marcha.

La NIC 1 en su párrafo 25 sostiene que una entidad elaborará sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, es decir suponiendo que va a continuar desarrollando normalmente sus actividades durante un periodo razonable de tiempo, a menos que la gerencia pretenda liquidar esa entidad, cesar en su actividad o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de esas formas. Cuando la gerencia sea conocedora de incertidumbres significativas relacionadas con sucesos o condiciones que pudieran arrojar

dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, la entidad deberá revelar esas incertidumbres. Asimismo, cuando una entidad no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, deberá revelar ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados los mismos y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

5.5. Criterio de lo devengado.

La NIC 1 en su párrafo 27 establece que una entidad deberá elaborar sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando el criterio de lo devengado. Es decir, la entidad deberá reconocer contablemente las transacciones y otros sucesos cuando ocurran, independientemente de que ello genere o no un movimiento de efectivo.

5.6. Compensaciones.

La NIC 1 en sus párrafos 32 y 33 especifica que una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF y aclara que una entidad informará por separado sobre sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La adopción de este criterio se fundamenta en el mismo párrafo 33 cuando se indica que la compensación en el estado de resultado del periodo y otro resultado integral o de situación financiera, excepto cuando la compensación refleja la sustancia de la transacción u otro suceso, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad.

Asimismo, la NIC 1 en su párrafo 33 aclara que no constituyen un caso de compensación de partidas la medición por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas,

como por ejemplo las correcciones por deterioro del valor de inventarios por obsolescencia y de las cuentas por cobrar de dudoso cobro.

5.7. Frecuencia de la información.

LA NIC 1 en su párrafo 36 establece que una entidad presentará un juego completo de estados financieros al menos anualmente y con ello no impide que se puedan utilizar periodos inferiores o superiores al año. Asimismo, la norma bajo análisis establece que cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, deberá informar, además del periodo cubierto por los estados financieros:

- a) La razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y
- b) El hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.

5.8. Información comparativa.

La NIC 1 en su párrafo 38 establece que a menos que las NIIF permitan o requieran otra cosa, una entidad brindará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente, es decir, en los estados básicos se expondrá la información correspondiente al ejercicio actual y la correspondiente al ejercicio anterior. Con respecto a la presentación de información comparativa sobre la información descriptiva y narrativa (notas), la norma bajo análisis dispone que se deberá incluir la misma cuando sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que la NIC 1 en sus párrafos 10 y 40A a 40D dispone que adicionalmente se deberá presentar un estado de situación financiera al principio del primer periodo inmediato anterior, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o haga una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros y la aplicación retroactiva, reexpresión retroactiva o reclasificación tenga un efecto material (de importancia relativa) sobre la información en el estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior. En este último caso la entidad presentará tres estados de situación financiera: uno al cierre del periodo actual, otro al cierre del periodo inmediato anterior y otro al comienzo del periodo inmediato anterior.

5.9. Identificación de los estados financieros.

La NIC 1 en sus párrafos 49 a 53 regula la identificación de los estados financieros. En ese sentido el párrafo 51 establece lo siguiente:

“Una entidad identificará claramente cada estado financiero y las notas. Además, una entidad mostrará la siguiente información en lugar destacado, y la repetirá cuando sea necesario para que la información presentada sea comprensible:

- (a) el nombre de la entidad u otra forma de identificación de la misma, así como los cambios relativos a dicha información desde el final del periodo precedente;
- (b) si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades;
- (c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa o el periodo cubierto por el juego de los estados financieros o notas;
- (d) la moneda de presentación, tal como se define en la NIC 21; y

(e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.”

Una entidad cumple con los requerimientos del párrafo 51 a través de la presentación de encabezamientos apropiados para las páginas, estados, notas, columnas y similares. Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de presentar esa información.

Con respecto al grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros, es importante señalar que la NIC 1 permite que las mencionadas cifras se presentes en miles o millones de unidades monetarias de la moneda en la que son presentados los estados financieros, en cuyo caso se deberá informar el grado de redondeo practicado y no omitir información material o de importancia relativa al hacerlo.

5.10.- Estado de Situación Financiera.

La NIC 1 es bastante flexible en cuanto al orden y el formato en que una entidad debe presentar las partidas de este estado. De hecho, la NIC 1 en su párrafo 54 simplemente hace una enumeración de partidas que son lo suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el Estado de Situación Financiera, permitiendo que se puedan añadir partidas como así también modificar las denominaciones utilizadas y el orden de las partidas o agrupación de partidas similares cuando la naturaleza de la entidad y de sus transacciones lo ameriten a efectos de poder suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad. Las partidas enumeradas por la NIC 1 en su párrafo 54 son las siguientes:

- a) Propiedades, planta y equipo.
- b) Propiedades de inversión.
- c) Activos intangibles.

- d) Activos financieros (excluidos los mencionados a continuación en los apartados e, h, i).
- e) Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación (V.P.P.).
- f) Activos biológicos.
- g) Inventarios.
- h) Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.
- i) Efectivo y equivalentes al efectivo.
- j) El total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 (activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas).
- k) Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.
- l) Provisiones (NIC 37).
- m) Pasivos financieros (excluidos los mencionados anteriormente en los apartados k y l).
- n) Pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 (impuesto a la renta).
- o) Pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12 (impuesto a la renta).
- p) Pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo en la NIIF 5.
- q) Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio.
- r) Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.

5.10.1. Formas de presentar los activos y pasivos.

En cuanto a la forma en la que se presentarán los activos y pasivos, la NIC 1 permite dos alternativas:

1) Distinguiendo entre activos corrientes y no corrientes, como así también entre pasivos corrientes y no corrientes: con respecto al periodo de tiempo en base al cual se realizará la distinción entre corriente y no corriente, la NIC 1 utiliza al ciclo operativo, al que define como el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalente de efectivo, estableciendo además que si el ciclo normal de operación no es claramente identificable se supondrá que su duración es de doce meses. En ese sentido, los activos corrientes incluyen activos que se venden, consumen o realizan dentro del ciclo normal de operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha del periodo de presentación (se debe tener en cuenta que de acuerdo a lo señalado en el punto 5.7. los estados financieros pueden cubrir periodos contables superiores a un año).

Con respecto a los activos corrientes y no corrientes, la NIC 1 en su párrafo 66 establece que:

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- (a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa; o
- (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7), a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para

cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

Por su parte y con respecto a los pasivos corrientes y no corrientes, la NIC 1 en su párrafo 69 establece que:

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

- (a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa; o
- (d) no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

2) En función del grado de liquidez: esta alternativa funciona como excepción, solo se utilizará cuando proporcione una información fiable que sea más relevante que la que surja de la alternativa 1 y en caso de ser utilizada se presentarán todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez. La NIC 1 en su párrafo 63 sostiene que en algunas entidades, tales como las instituciones financieras, una presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez proporciona información más fiable y relevante que la basada en la distinción entre corriente y no corriente, debido a que la entidad no suministra bienes ni presta servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.

No obstante lo señalado, la NIC 1 permite que una entidad presente algunos de sus activos y pasivos empleando la clasificación corriente/no corriente y a otros en función del grado de liquidez, siempre que esto proporcione información fiable y más relevante, señalando que ello

podría ocurrir por ejemplo en el caso de que una entidad realice actividades diferentes como serían la financiera y la compraventa de bienes muebles por citar solo un ejemplo.

5.10.2. Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas.

La NIC 1 en su párrafo 78 establece que una entidad informará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones adicionales de las partidas presentadas, clasificadas de una manera que sea apropiada para las operaciones de la entidad. El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo:

- a) Las partidas de propiedades planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo a la NIC 16 (terrenos, terrenos y edificios, maquinaria, buques, aeronaves, vehículos de motor, mobiliario y enseres, equipos de oficinas, etc.).
- b) Las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar de clientes comerciales de partes relacionadas, anticipos y otros importes.
- c) Los inventarios se desagregarán en clasificaciones tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados.
- d) Las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que correspondan a provisiones por beneficios a empleados y el resto.
- e) El capital y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas.

Por otra parte, la NIC 1 en su párrafo 79 establece que una entidad informará lo siguiente, sea en el estado de situación financiera, en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas:

- (a) para cada clase de capital en acciones:

- (i) el número de acciones autorizadas;
 - (ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad;
 - (iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;
 - (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;
 - (v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital;
 - (vi) las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus subsidiarias o asociadas; y
 - (vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes correspondientes; y
- (b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio;

Asimismo, la NIC 1 en su párrafo 80 aclara que una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el apartado (a) del párrafo anterior, mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.

5.11.- Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral.

El párrafo 7 de la NIC 1 establece conceptos importantes en relación a este estado:

- Resultado del Periodo: es el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de Otro Resultado Integral (ORI).

- Otro Resultado Integral: comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

- Resultado Integral Total: es el cambio en el patrimonio durante un periodo, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en sus condiciones actuales. El Resultado Integral Total comprende todos los componentes del Resultado del Periodo y de Otro Resultado Integral.

Merece una especial atención el análisis del Otro Resultado Integral. En ese sentido y tal como se señalara anteriormente, para que un ingreso o gasto (incluyendo ajustes por reclasificación) sea considerado como Otro Resultado Integral debe existir una NIIF que así lo requiera o permita, en caso contrario ese ingreso o gasto deberá incluirse dentro del Resultado del Periodo. Un ejemplo de Otro Resultado Integral lo constituye el Superávit de Revaluación surgido de las revaluaciones que se le realicen a los activos fijos de acuerdo a lo establecido por la NIC 16.

En cuanto a la reclasificación de los componentes de Otro Resultado Integral como Resultado del Periodo, la NIC 1 en sus párrafos 93 y 94 establece lo siguiente:

“93. Otras NIIF especifican si y cuándo reclasificar en resultados los importes previamente reconocidos en otro resultado integral. Estas reclasificaciones se denominan en esta Norma ajustes por reclasificación. Un ajuste por reclasificación se incluye con el componente relacionado de otro resultado integral en el periodo en el que tal ajuste se reclasifica dentro del resultado del periodo. Estos importes pueden haber sido reconocidos en otro resultado integral como ganancias no realizadas en el

periodo corriente o en periodos anteriores. Esas ganancias no realizadas deben deducirse de otro resultado integral en el periodo en que las ganancias realizadas se reclasifican dentro del resultado para evitar su inclusión por duplicado en el resultado integral total.

94. Una entidad puede presentar el ajuste por reclasificación en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas. Una entidad que presente los ajustes por reclasificación en las notas presentará las partidas de otro resultado integral después de cualquier ajuste por reclasificación relacionado.”

Por otra parte, la NIC 1 establece que una entidad presentará el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada partida de Otro Resultado Integral, incluyendo los ajustes por reclasificación, en el Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral o en las notas.

Asimismo, la entidad puede presentar las partidas de Otro Resultado Integral:

- a) netas de los efectos fiscales relacionados, o
- b) antes de los efectos fiscales relacionados con un importe que muestre el importe acumulado del impuesto a las ganancias relacionado en esas partidas.

Si la entidad elige la alternativa b, distribuirá el impuesto entre las partidas que pueden reclasificarse posteriormente a la sección del Resultado del Periodo y las que no se reclasifican posteriormente a esa sección.

La inclusión del Otro Resultado Integral como parte integrante del Resultado Integral Total, permite que este último incluya todas las causas que originaron cambios en el patrimonio de un ente y que no tienen que ver con aportes o retiros de los propietarios, a diferencia de lo que ocurre con las normas argentinas, en las que pueden existir resultados devengados y que por disposición de alguna norma no se exponen en el Estado de Resultados sino que se exponen en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto como Resultados Diferidos (por

ejemplo el Saldo por Revaluación originado por los revalúos que se le realicen a los bienes de uso).

5.11.1. Alternativas de presentación.

En cuanto a las alternativas de presentación del Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral, el párrafo 10A de la NIC 1 brinda dos alternativas:

“Una entidad puede presentar un estado del resultado del periodo y otro resultado integral único, con el resultado del periodo y el otro resultado integral presentados en dos secciones. Las secciones se presentarán juntas, con la sección del resultado del periodo presentado en primer lugar seguido directamente por la sección de otro resultado integral. Una entidad puede presentar la sección del resultado del periodo en un estado de resultado del periodo separado. Si lo hace así, el estado del resultado del periodo separado precederá inmediatamente al estado que presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del periodo”.

En cualquiera de las dos alternativas antes señaladas, se debe especificar:

a) El Resultado del Periodo atribuible a:

- Las participaciones no controladoras y
- Los propietarios de la controladora.

b) El Resultado Integral Total atribuible a:

- Las participaciones no controladoras y
- Los propietarios de la controladora.

Si una entidad opta por la alternativa de presentar el Resultado del Periodo en un estado separado, debe presentar en el mismo la información señalada en el punto a.

5.11.2. Clasificación de los gastos.

En cuanto a la forma en la que se presentarán los gastos en el Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral, la NIC 1 permite que los mismos puedan ser clasificados en base a su naturaleza o atendiendo a su función, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante. En ese sentido, la NIC 1 sostiene que:

- La clasificación de los gastos por su naturaleza (depreciación, costos de transporte, costos de publicidad, etc.) es de fácil aplicación debido a que no es necesario distribuir los gastos a efectos de poderlos clasificar según su función. Ejemplo:

Ingresos de actividades ordinarias		x
Otros ingresos		x
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	x	
Consumos de materias primas y consumibles	x	
Gastos por beneficios a los empleados	x	
Gastos por depreciación y amortización	x	
Otros gastos	x	
Total de gastos		(x)
Ganancia antes de impuestos		x

- La clasificación de los gastos según su función puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación basada en su naturaleza, pero la distribución de los gastos por función puede requerir asignaciones arbitrarias e implicar la realización de juicios de importancia. Ejemplo:

Ingreso de actividades ordinarias:		x
Costo de ventas		(x)
Ganancia bruta		x

Otros ingresos	x
Costos de distribución	(x)
Gastos de administración	(x)
Otros gastos	(x)
Ganancia antes de impuesto	x

Una entidad que clasifique los gastos por función deberá presentar información adicional sobre la naturaleza de ellos.

5.11.3. Información mínima a presentar.

La NIC 1 en sus párrafos 82 y 82A establece las partidas que como mínimo se deberán presentar en relación al resultado del periodo y otro resultado integral. A su vez, la misma NIC 1 permite que se puedan agregar partidas, modificar su denominación o el orden de las mismas, como así también incorporar encabezamiento o subtotales, en la medida que ello permite explicar y comprender mejor el rendimiento financiero de la entidad.

5.11.4. Resultados extraordinarios.

La NIC 1 prohíbe la presentación de partidas de ingresos o gastos como extraordinarias en el Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral o en notas. En ese sentido, el párrafo 88 de la mencionada norma establece que “una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas”.

5.12. Estado de Cambios en el Patrimonio.

Ante todo, es importante señalar que cuando en este punto 5.12. se hace referencia a los componentes del patrimonio, se debe entender que los mismos incluyen, por ejemplo: cada

una de las clases de capitales aportados, el saldo acumulado de cada una de las clases que componen el Otro Resultado Integral y las ganancias acumuladas.

Con la aclaración realizada en el párrafo anterior, se puede decir que el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto debe incluir la siguiente información:

a) El Resultado Integral Total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras.

b) Para cada componente del patrimonio, los efectos de la “aplicación retroactiva” o la “reexpresión retroactiva” reconocidos según la NIC 8. En ese sentido, la NIC 8 conceptualiza de la siguiente manera a la aplicación retroactiva y la reexpresión retroactiva:

- Aplicación retroactiva: consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

- Reexpresión retroactiva: consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Al respecto, la NIC 1 en su párrafo 110 agrega lo siguiente:

“La NIC 8 requiere ajustes retroactivos al efectuar cambios en las políticas contables, en la medida en que sean practicables, excepto cuando las disposiciones transitorias de alguna NIIF requieran otra cosa. La NIC 8 también requiere que la reexpresión para corregir errores se efectúe retroactivamente, en la medida en que sea practicable. Los ajustes y las reexpresiones retroactivas no son cambios en el patrimonio sino ajustes al saldo inicial de las ganancias acumuladas, excepto cuando alguna NIIF requiera el ajuste retroactivo de otro componente de patrimonio. El párrafo 106(b) requiere la revelación de información en el estado de cambios en el patrimonio, sobre los ajustes totales en

cada uno de sus componentes derivados de los cambios en las políticas contables y, por separado, de la corrección de errores. Se revelará información sobre estos ajustes para cada periodo anterior y para el principio del periodo.”

c) Para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:

- El Resultado del Periodo.
- Otro Resultado Integral.
- Transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las contribuciones realizadas por los propietarios y las distribuciones a éstos y los cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

Por otra parte, la NIC 1 establece que se debe presentar en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto o en las notas la siguiente información:

- a) Para cada componente del patrimonio, un desglose por partida de Otro Resultado Integral.
- b) El importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo, y el importe de dividendos por acción correspondiente.

5.13.- Estado de Flujos de Efectivo.

Como ya se señaló en el punto 4, la NIC 1 no regula la presentación del Estado de Flujos de Efectivo, simplemente señala que la información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo, siendo la NIC 7 la que establece los requerimientos para la presentación y revelación de información sobre flujos de efectivo.

5.14.- Notas.

En las notas una entidad:

- a) Presentará información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y sobre las políticas contables utilizadas;
- b) Revelará la información requerida por las NIIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y
- c) Proporcionará información que no se presente en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.

Asimismo, la entidad debe referenciar cada partida incluida en los diferentes estados financieros, con cualquier información relacionada en las notas.

Por otra parte también se requiere que, en la medida de lo posible, la entidad presente las notas de una forma sistemática. A esos efectos se puede utilizar por ejemplo alguno de los siguientes criterios:

- a) Dar importancia a las áreas de sus actividades que la entidad considera que son más relevantes para la comprensión de su rendimiento financiero y situación financiera, tal como agrupar información sobre actividades operativas concretas;
- b) Agrupar información sobre partidas medidas de forma similar tal como activos medidos a valor razonable; o
- c) Seguir el orden de las partidas presentadas en los diferentes estados financieros, tal como:
 - i) Una declaración de cumplimiento con las NIIF;
 - ii) Las políticas contables significativas aplicadas;
 - iii) Información de apoyo para las partidas presentadas en los Estados de Situación Financiera, el Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral, Estado de Cambios en el

Patrimonio y Estado de Flujos de Efectivo, en el orden en que se presenta cada estado y cada partida; y

iv) Otra información a revelar, incluyendo:

- Pasivos contingentes y compromisos contractuales no reconocidos; y
- Revelaciones de información no financiera, por ejemplo los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero.

6. Conclusiones.

La NIC 1 es una norma basada en principios, es decir, que en muchas situaciones recurre al criterio profesional. Esto se puede apreciar por ejemplo cuando en el Estado de Situación Financiera permite que los activos y pasivos se presenten distinguiendo entre aquellos que son corrientes de los que no lo son, pero excepcionalmente permite presentarlos en función del grado de liquidez o clasificando a algunos en corrientes o no corrientes y a otros en función del grado de liquidez, siempre que alguno de estos dos últimos criterios permita proporcionar una información fiable que sea más relevante que la que surge de la primer alternativa, para lo cual es imprescindible el criterio profesional que ayude a evaluar la situación; o cuando en el Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral permite que los gastos puedan ser clasificados en base a su naturaleza o atendiendo a su función, lo que proporcione una información que sea más fiable y relevante, para lo cual resulta imprescindible el criterio profesional a efectos de evaluar la situación; o cuando también recurre al criterio profesional para determinar la mejor manera de identificar los estados financieros.

Por otra parte, la NIC 1 regula la presentación del Estado de Situación Financiera, el Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral y el Estado de Cambios en el Patrimonio, pudiéndose apreciar que en ese sentido, la mencionada norma plantea diferencias en materia

de exposición con las normas contables profesionales argentinas distintas de la RT 26 (NCPA≠RT26). A continuación se analizarán las más importantes, utilizando para ello terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, debido a que la NIC 1 está redactada en ese sentido:

- Las NCPA≠RT26 prevén que los activos y pasivos se presenten distinguiendo entre aquellas partidas que son corrientes y las que son no corrientes y dentro de esos grupos establece que las partidas integrarán rubros de acuerdo con su naturaleza, los que a su vez se ordenarán en función decreciente de su liquidez global considerada por rubros en el caso de los activos y exponiendo primero las obligaciones ciertas y luego las contingentes en el caso del pasivo. Por su parte la NIC 1 prevé que los activos y pasivos se deben presentar distinguiendo entre aquellos que son corrientes de los que no lo son y excepcionalmente permite presentarlos en función del grado de liquidez (ascendente o descendente) o clasificando a algunos en corrientes o no corrientes y a otros en función del grado de liquidez (ascendente o descendente), siempre que alguno de estos dos últimos criterios permita proporcionar una información fiable que sea más relevante que la que surge de la primer alternativa.

- A los efectos de clasificar a los activos y pasivos en corrientes y no corrientes, las NCPA≠RT26 establecen que tal distinción se efectuará en base al plazo de un año, mientras que por su parte la NIC 1 establece que esa distinción se realizará en función del ciclo operativo y que en caso que el mismo no esté claramente identificado se supondrá que su duración es de 12 meses. Es importante señalar aquí que a efectos comparativos no parece conveniente que la clasificación de los activos y pasivos en corrientes y no corrientes se efectúe en base al ciclo operativo, debido a que la duración del mismo puede diferir de una empresa a otra; mientras que por el contrario si parece conveniente la utilización del plazo de un año, debido a que a

pesar de ser arbitrario es universal para todas las empresas y además evita los efectos de la estacionalidad.

. Las NCPA≠RT26 para distinguir entre activos corrientes y no corrientes apelan al momento en el que el activo se convertirá en efectivo o equivalente, de modo tal que si esa conversión se realiza dentro de los 12 meses se está en presencia de un activo corriente y en caso contrario de un activo no corriente, mientras que en el caso de los pasivos apela al momento en el que el mismo se volverá exigible, de modo tal que si el pasivo es exigible dentro de los 12 meses será corriente y en caso contrario no. La NIC 1 comparte estos criterios con las NCPA≠RT26, aunque recurriendo al término “realización” en el caso de los activos y “liquidación” en el caso de los pasivos, debiendo tenerse en cuenta que en el caso de esta norma el plazo a considerar será el del ciclo operativo y que en caso que el mismo no esté claramente identificado recién se supondrá que su duración es de 12 meses.

- Las NCPA≠RT26 prevén la compensación de partidas en el estado de situación patrimonial y en ese sentido, la RT 8 en su capítulo III sección F establece que las partidas relacionadas deben exponerse por su importe neto cuando su compensación futura sea legalmente posible y se tenga la intención o la obligación de realizarla. Por su parte, la NIC 1 sostiene que una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF y fundamenta ese criterio al sostener que la compensación de partidas, excepto en el caso en el que la misma refleje la sustancia de la transacción u otro suceso, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad.

- La NIC 1 permite que el Estado de Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral se pueda presentar a través de dos estados: uno que muestre el resultado del periodo y otro que

presente el resultado integral. Las NCPA≠RT26 no prevén opciones de este tipo para el Estado de Resultados.

- Las NCPA≠RT26 prevén una clasificación de los gastos por función, mientras que la NIC 1 permite la clasificación de los mismos por función o por naturaleza, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

- Las NCPA≠RT26 permiten la presentación de resultados positivos o negativos como extraordinarios, mientras que la NIC 1 no. Casinelli (2008) sostiene que el IASB justificó esta decisión en el "IASB Update" de mayo de 2002, en donde advirtió que las partidas tratadas como extraordinarias resultan de los riesgos normales de los negocios encarados por un ente y en virtud de ello decidió que no se justifica su presentación en un componente separado del estado de resultados.

- La NIC 1 al incluir el Otro Resultado Integral como parte integrante del Resultado Integral Total, permite que este último incluya todas las causas que originaron cambios en el patrimonio de un ente y que no tienen que ver con aportes o retiros de los propietarios, a diferencia de lo que ocurre con las normas argentinas, en las que pueden existir resultados devengados y que por disposición de alguna norma no se exponen en el Estado de Resultados sino que se exponen en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto como Resultados Diferidos (por ejemplo el Saldo por Revaluación originado por los revalúos que se le realicen a los bienes de uso). Asimismo, la NIC 1 prevé que a los efectos de una adecuada exposición, en el Estado de Cambios en el Patrimonio se le asigne una columna específica a cada una de las clases que componen el Otro Resultado Integral.

BIBLIOGRAFIA

Fowler Newton, E. (2011), *Cuestiones contables fundamentales*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Casinelli, H. (2008), *N.I.F.F./I.F.R.S. Normas Internacionales de Información Financiera*, Buenos Aires, Argentina: Aplicación Tributaria.

Pahlen Acuña, R. y otros (2009), *Contabilidad. Pasado, presente y futuro*, Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Luppi, H. (2011), *La adopción de las normas internacionales de información financiera*, Santa Fe, Argentina: Revista de la Bolsa de Comercio de Rosario N° 1.512.

Monge, P. (2005), *Las Normas Internacionales de Contabilidad*, Mérida, Venezuela: Revista Actualidad Contable FACES Año 8 N° 10.

Burgos Alarcón, H. (2007), *Normas Internacionales de Contabilidad*, Bogotá, Colombia: Revista Panorama Volumen 1 N° 3.

Rondi, G. y otros (2015), *Análisis comparativo de las normas para la presentación de estados contables en Argentina*, Buenos Aires, Argentina: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Nacional de Mar del Plata Año 21 N° 44.

IFRS. Website: <https://www.ifrs.org>. Fecha de consulta: 04/10/2018 (version en español de la NIC 1).