

**CONSIDERACIONES SOBRE LA APLICACIÓN POR
PRIMERA VEZ DE LA NIIF PARA LAS PYMES EN
ENTES PEQUEÑOS Y MEDIANOS DE LA ARGENTINA**
**CONSIDERATIONS ABOUT THE FIRST-TIME
ADOPTION OF IFRS FOR SMES IN SMALL AND
MEDIUM ENTITIES IN ARGENTINE**

Gustavo Roberto Rondi, María del Carmen Casal, Melisa Gómez,
Marcelo Javier Galante*

Fecha de recepción: 16/09/2015

Fecha de aceptación: 24/06/2016

Resumen

Se realiza una revisión comparativa de normas contables aplicables a PYMES, abordando situaciones y dificultades prácticas que pueden presentarse cuando un ente de Argentina decide adoptar por primera vez la NIIF para PYMES. Se ha analizado el tratamiento que la norma internacional y las locales contemplan para los cambios de políticas contables; las simplificaciones, exenciones y requerimientos que la NIIF establece en su adopción por primera vez; y las principales diferencias entre las políticas contables. Se plantea un caso práctico que ejemplifica algunos de los aspectos analizados, reflejando los procedimientos que deben aplicarse en

* Grupo Investigaciones Contables (GIC) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Mar del Plata. E-mail:gustavorondi@gmail.com

la transición desde normas contables argentinas a NIIF para las PYMES. Se concluye que en ciertos casos pueden existir diferencias notables entre las políticas contables de ambas normas y que la mayoría de los criterios de la NIIF para las PYMES pueden aplicarse en PYMES argentinas sin costos excesivos, y se formulan propuestas para facilitar la transición.

Palabras clave: NIIF, PYMES, transición, políticas contables, estados financieros de PYMES.

Abstract

The objective of this paper is to make a comparative revision of accounting standards that SME can apply, considering situations and practical difficulties that may arise when an SME Argentina decides to adopt for the first time IFRS for SMEs. We have analyzed the treatment that the IFRS for SMEs and Argentine GAAP contemplate for accounting policy changes; simplifications, exemptions and requirements set out in IFRS adoption for the first time; and the main differences between the accounting policies. It is provided a case of application that exemplifies some of the aspects analyzed, showing the procedures to be followed and disclosures to be exposed in the transition. We conclude that in some cases may appear significant differences between both accounting policies, that most of the criteria of IFRS for SMEs may be applied in Argentine SMEs without excessive costs, and we make proposals to facilitate the first-time adoption of IFRS.

Keywords: IFRS, SMEs, transition, accounting policies, Accounting Financial statements of SMEs.

JEL: M410.

1. Introducción

La globalización de la economía reflejada por el crecimiento del comercio internacional, la movilidad internacional de las inversiones, el desarrollo de las empresas multinacionales y la deslocalización de los factores productivos, fueron imponiendo como necesidad que la información financiera de entes domiciliados en distintos países sea elaborada con las mismas normas de alta calidad, facilitando la comparabilidad y la transparencia de dicha información. La tendencia mundial muestra la convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

En este proceso de convergencia, fue surgiendo la necesidad de contar con un juego de normas específicas para la preparación de información financiera de pequeñas y medianas empresas (PYMES) que tuvieran en cuenta las necesidades de los usuarios de dicha información y permitieran reducir sus costos de preparación. No obstante, siguen existiendo opiniones que se manifiestan a favor de la existencia de normas contables únicas para todos los entes. Esta postura considera que la existencia de normas diferenciadas afecta la comparabilidad de la información contable y que las necesidades de los usuarios tipo no dependen del tamaño del ente. Algunos autores opinan que los criterios diferenciados más simples para PYMES deberían referirse principalmente a cuestiones de exposición de la información contable y, en menor medida, a aspectos de medición de los elementos de los estados contables, en algunas cuestiones especiales de aplicación compleja (Marchese y Verón, 2012).

En la Argentina, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la Resolución Técnica (RT) 26 con fecha 20 de marzo de 2009. En dicha norma se estableció la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) para la preparación de estados financieros de las entidades incluidas en el régimen de oferta pública ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables. Para los entes no obligados se había establecido la aplicación

opcional de las NIIF o las normas contables profesionales emitidas por la FACPCE.

El 3 de diciembre de 2010 la FACPCE aprobó la RT 29, modificando la RT 26 (03/2009). Entre las modificaciones introducidas, es dable destacar la incorporación de la opción de aplicar la NIIF para las PYMES. En efecto, el nuevo texto establece que 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 (excepto que la entidad esté excluida de su alcance); o
- c) las normas contables profesionales emitidas por la FACPCE, que en adelante llamaremos normas contables argentinas.

La Comisión Nacional de Valores (CNV), organismo de control de los entes cotizantes en la Argentina, estableció la vigencia obligatoria de la RT 26 para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012, admitiendo su aplicación anticipada para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011. Por otra parte, excluyó de dicha obligación a las entidades pequeñas y medianas.

Cabe señalar aquí que la incorporación efectiva de una RT emitida por la FACPCE a las normas profesionales vigentes en una jurisdicción se produce si el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de dicha jurisdicción la aprueba. Al respecto, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires (CPCEPBA) aprobó parcialmente las modificaciones introducidas a la RT 26 por la RT 29, ya que no adoptó la posibilidad de aplicar la NIIF para las PYMES para entes no obligados a aplicar NIIF. Esta posición fue mantenida por el Consejo al aprobar las modificaciones recientemente realizadas a la RT 26 por la RT 43 (04/2016). El CPCEPBA es uno de los más importantes de la Argentina teniendo en cuenta la cantidad de profesionales matriculados en su jurisdicción.

En América Latina, de acuerdo con un informe publicado por el Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF) (s/f), la mayoría de los países han iniciado un camino hacia la adopción obligatoria de la NIIF para las PYMES para la preparación de

estados financieros de pequeñas y medianas entidades. Entre dichos países se encuentran Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Panamá, Paraguay y Venezuela.

Por otra parte, en nuestro país el 27 de marzo de 2015 se aprobó la RT 41, modificada en diciembre 2015 por la RT 42, que contiene normas de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos, de aplicación optativa por dichos entes, y deja sin efecto las dispensas admitidas para las PYMES según el Anexo A de la RT 17 (12/2000) y la resolución 360/2007 de la FACPCE.

En el presente trabajo realizaremos una revisión comparativa de las normas contables aplicables para entes pequeños y medianos, concentrándonos en el abordaje de los problemas y situaciones que pueden surgir para el caso de que un ente domiciliado en la Argentina decida dejar de aplicar las normas contables locales para pasar a aplicar la NIIF para las PYMES. Ello implica:

- a) identificar las principales diferencias entre las normas contables argentinas y la NIIF para las PYMES en materia de criterios de medición del patrimonio y resultados y de presentación de estados financieros; y
- b) considerar las adecuaciones que deban efectuarse a la información comparativa.

A los fines de dar cumplimiento al objetivo de este artículo, plantearemos un ejercicio práctico en donde ejemplificaremos algunos de los aspectos analizados.

La sección 35 de la norma bajo análisis, *Transición a la NIIF para las PYMES*, se refiere específicamente a estas cuestiones, resultando de aplicación para una entidad que decida su adopción por primera vez.

2. Cambios en las políticas contables

2.1. En la NIIF para las PYMES

La sección 10 de la NIIF para las PYMES proporciona el tratamiento a seguir para los casos de cambios en políticas contables.

Se indica que un ente cambiará una política contable solo si el cambio es requerido por modificaciones a la NIIF para las PYMES o si conduce a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante.

La contabilización de los cambios en las políticas contables deberá realizarse conforme las disposiciones transitorias previstas en las modificaciones a la NIIF para las PYMES, en la medida en que el cambio se origine por dicha modificación. Los restantes cambios de política contable deberán aplicarse siempre en forma retroactiva.

La aplicación retroactiva de un cambio de política contable requiere la adopción de la nueva política en la información comparativa de los períodos anteriores desde la primera fecha en que sea practicable, como si la misma se hubiera empleado siempre. Cuando sea impracticable determinar los efectos en cada período específico de un cambio de una política contable, la entidad aplicará el nuevo criterio a los importes en libros de los activos y pasivos al comienzo del primer período para el que sea practicable la aplicación retroactiva, pudiendo ser el período actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado.

En materia de presentación de los estados financieros, se establece que los efectos de cambios en las políticas contables se presentan como ajustes retroactivos de períodos anteriores y no como parte del resultado en el período en que surgen.

En línea con lo expresado en el párrafo anterior, se requiere que en el estado de cambios en el patrimonio se presente, para cada componente del mismo, los efectos de la aplicación retroactiva de cambios en las políticas contables.

2.2. En las normas contables argentinas

Las normas contables argentinas contemplan un tratamiento similar al planteado por la NIIF para las PYMES. La RT 17 de la FACPCE hace referencia a la modificación de resultados de ejercicios estableciendo que estas modificaciones deben practicarse con motivo de:

- a) correcciones de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores; o
- b) la aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con las excepciones indicadas en la sección 8.2.

Asimismo, se establece que en ambos casos se corregirá la medición contable de los resultados acumulados al comienzo del ejercicio.

Por ende, establece la necesidad de computar como ajuste de resultado de ejercicios anteriores los efectos en resultados provenientes de cambios en criterios contables.

En aquellos casos en que la norma prevé el reconocimiento de un ajuste de resultados de ejercicios anteriores, se debe analizar de qué modo se exponen estos efectos en los estados contables del período actual y la manera en que afectan la información comparativa. En este aspecto, la RT 8 indica que cuando se computen ajustes de resultados de ejercicios anteriores, se deberá:

- corregir el saldo inicial de los resultados acumulados en el estado de evolución del patrimonio neto,
- corregir el saldo inicial del efectivo y sus equivalentes en el estado de flujo de efectivo, cuando dicho saldo inicial hubiera sido afectado por los ajustes, y
- adecuar la información comparativa que se presente, considerando los ajustes como resultados de los ejercicios anteriores que correspondan.

Si las modificaciones no se originan en ajustes de resultados de ejercicios anteriores, sino en cambios en la forma de presentación o en la clasificación de partidas, se adecuarán los importes correspondientes a la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa.

La RT 8 también contempla la impracticabilidad. En la Sección E del capítulo II de la segunda parte de la citada norma, se indica:

Cuando la aplicación por primera vez de una norma o criterio contable o la corrección de un error determine la obligación de modificar la información de períodos anteriores a exponer en forma comparativa, el ente procederá a efectuar dicha modificación, salvo que y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio.

En dicho caso se establece que la entidad modificará los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del período más antiguo para el que la modificación retroactiva sea practicable, que podría ser el propio período corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio.

Los criterios descriptos previstos en la NIIF para las PYMES y en las normas contables argentinas son coincidentes con los propuestos por la doctrina para el tratamiento de los cambios en las políticas contables y, según nuestra opinión, son adecuados, ya que la aplicación retroactiva al inicio del período más antiguo presentado permite homogeneizar los criterios de medición del patrimonio al inicio y al cierre de cada período informado a fin de determinar correctamente el resultado imputable a cada uno de dichos períodos.

3. La transición a la NIIF para las PYMES

La sección 35 de la NIIF para las PYMES aborda el tratamiento específico que debe poner en práctica una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES. Como el cambio desde las normas contables anteriores con la que venía preparando sus estados financieros hacia la aplicación de la NIIF para las PYMES puede representar para la entidad un cambio de política contable de gran magnitud, esta sección contempla algunas simplificaciones para facilitar el proceso de implementación. A continuación, consideramos los principales aspectos de dicha sección.

3.1. La adopción por primera vez solo puede darse en una única ocasión

Anteriormente la norma establecía que una entidad solo podía adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión. Por lo tanto, si una entidad que había adoptado NIIF para PYMES decidía discontinuar su aplicación y luego volvía a adoptarla, no le eran aplicables las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de la sección 35.

Con la aprobación de las modificaciones a la NIIF para PYMES, efectuada por el IASB en mayo del 2015, se incorpora una reforma a la citada sección 35, estableciendo que si una entidad ha aplicado la NIIF para las PYMES en un período anterior y luego dejó de hacerlo, puede adoptarla nuevamente optando por adoptar la NIIF para las PYMES en forma retroactiva, como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar la NIIF para PYMES, o bien aplicar la sección 35. Es decir, tras la revisión integral de las NIIF para las PYMES, se incorpora la posibilidad de acudir a las exenciones y simplificaciones que establece la sección 35 también para aquellos entes que habiendo aplicado esta norma con anterioridad deciden discontinuar su uso y luego optan por adoptarla nuevamente.

Cabe destacar que estas modificaciones son obligatorias para los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017, admitiéndose su aplicación anticipada siempre que todas las modificaciones se adopten al mismo tiempo.

3.2. Primeros estados financieros preparados conforme a la NIIF para las PYMES

Son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento de la NIIF para las PYMES. Los estados financieros preparados de acuerdo con la NIIF son los primeros estados de una entidad si, por ejemplo, la misma:

- (a) no presentó estados financieros en períodos anteriores;

- (b) presentó estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de la NIIF para las PYMES; o
- (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.

3.3. Fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES

Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un período comparable. La fecha de transición a la NIIF para las PYMES es el comienzo del primer período para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con la NIIF para las PYMES, en sus primeros estados financieros conforme a dicha norma. Por ejemplo, para una entidad domiciliada en Argentina que aplica por primera vez la NIIF para las PYMES para sus estados financieros al 31/12/2014, haciendo una declaración, explícita y sin reservas, del cumplimiento de las NIIF para las PYMES, habiendo preparado sus anteriores estados financieros bajo normas contables argentinas, y teniendo en cuenta que presentará información comparativa para el ejercicio completo anterior, la fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES será el 1 de enero de 2013.

3.4. Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

3.4.1. Aplicación de la NIIF para las PYMES a la fecha de transición

Se establece la aplicación de la NIIF para las PYMES al estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición, que sería la fecha de comienzo del primer período presentado, excepto por algunas excepciones que analizaremos más adelante. Por lo tanto, los primeros estados financieros conformes a la NIIF para las PYMES se presentan como si la entidad siempre hubiera aplicado la NIIF para las PYMES. Se establece que la entidad deberá:

- (a) reconocer los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;
- (b) no reconocer partidas como activos o pasivos, si dicha norma no lo permite;
- (c) efectuar las reclasificaciones que correspondan con respecto a las partidas reconocidas como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio según su marco de información financiera anterior, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con la NIIF para las PYMES; y
- (d) aplicar la NIIF para las PYMES al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

3.4.2. Cambios en las políticas contables en el estado de situación financiera de apertura

Los ajustes que pueden resultar de aplicar las políticas contables de la NIIF para las PYMES al estado de situación financiera de apertura, en comparación con dicho estado preparado de acuerdo con las políticas contables que aplicaba a la misma fecha bajo el marco de información financiera anterior, surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a la NIIF para las PYMES. Por lo tanto, dichos ajustes deben reconocerse directamente en las ganancias acumuladas o, en su caso, en otra categoría dentro del patrimonio.

3.4.3. Situaciones en las que no corresponde la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES

La NIIF para las PYMES incluye situaciones en las que se considera que no puede llevarse a cabo una aplicación retroactiva de la misma, debiendo mantener los criterios aplicados de su marco de información financiera anterior. Se señala que para estos casos no puede efectuarse la aplicación retroactiva con suficiente fiabilidad o que existe la posibilidad de abuso, dado que exigiría juicios por parte de la administración acerca de condiciones pasadas una vez que ya se conoce el resultado de una transacción

particular. Por lo tanto, las excepciones a la aplicación retroactiva detalladas en el párrafo 35.9 son obligatorias para todas las entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES. Dichas situaciones son:

- (a) Los activos y pasivos financieros según el marco de información financiera anterior dados de baja antes de la fecha de transición no deberán reconocerse tras la adopción de la NIIF para las PYMES. En cambio, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja según la norma bajo análisis, en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior, la entidad podrá darlos de baja en el momento de adopción de la nueva normativa o seguir reconociéndolos hasta que se produzca su disposición o se liquiden.
- (b) Contabilidad de coberturas. No deben practicarse cambios para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir antes de la fecha de transición.
- (c) Estimaciones contables. El objetivo de esta exención es evitar que la entidad utilice el beneficio de los ajustes retroactivos para corregir las estimaciones contables sobre la base de información que no estaba disponible al momento en que se estimaron los importes por primera vez, de acuerdo con el marco de información financiera anterior.
- (d) Operaciones discontinuadas.
- (e) Medición de participaciones no controladoras. Los requerimientos de distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán en forma prospectiva desde la fecha de transición, salvo que decida aplicar la NIIF para las PYMES para reexpresar las combinaciones de negocios a partir de una fecha anterior.

Tras la revisión integral de la NIIF para las PYMES, se incorpora una sexta situación de excepción:

- (f) Préstamos del Gobierno. Si la entidad no hubiera reconocido y medido bajo el marco contable anterior un préstamo del Gobierno

con tasa de interés por debajo de la de mercado, sobre una base congruente con los requerimientos de la NIIF para las PYMES, valorará dicho préstamo en el estado de situación financiera de apertura según la NIIF para PYMES con el importe que surja de los estados preparados a la fecha de la transición bajo el marco contable anterior. No deberá reconocer la ganancia correspondiente al préstamo del Gobierno otorgado a una tasa de interés por debajo de la de mercado como una subvención gubernamental.

3.4.4. Exenciones optativas en la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES

La aplicación retroactiva de los requerimientos particulares en la NIIF para las PYMES puede exigir un costo o un esfuerzo significativo, y en algunos casos puede ser impracticable. Ello puede provocar que los costos de aplicar en forma retroactiva los requerimientos particulares de la NIIF para las PYMES en la fecha de transición excedan los beneficios de hacerlo. Se han establecido, en consecuencia, algunas exenciones opcionales del principio general de la aplicación retroactiva completa para las entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES.

Las exenciones optativas están detalladas en la sección 35.10 de la NIIF para las PYMES. Ellas se refieren a: (a) Combinaciones de negocios. (b) Transacciones con pagos basados en acciones. (c) Valor razonable como costo atribuido. (d) Revaluación como costo atribuido. (e) Diferencias de conversión acumuladas. (f) Estados financieros separados. (g) Instrumentos financieros compuestos. (h) Impuestos diferidos. (i) Acuerdos de concesión de servicios. (j) Actividades de extracción. (k) Acuerdos que contienen un arrendamiento. (l) Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipos.

En los siguientes párrafos nos referimos a aquellas exenciones que entendemos comprenden situaciones que pueden darse con mayor habitualidad en PYMES argentinas. Es importante que las entidades que han decidido migrar hacia la NIIF para las PYMES planifiquen dicha transi-

ción, y ello incluye comprender integralmente estas exenciones y evaluar cuáles aplicará teniendo en cuenta el equilibrio entre costos y beneficios.

3.4.4.1. Valor razonable como costo atribuido

Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipos, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición por su valor razonable y utilizar este valor razonable como el costo atribuido a dicha fecha. La redacción anterior a la revisión de la norma aprobada en 2015 no admitía la posibilidad de aplicar el modelo de revaluación para medir las propiedades, planta y equipos, motivo por el cual esta exención podía resultar muy valiosa al permitir mejorar la medición del patrimonio a la fecha de transición, ya que con posterioridad la entidad no podía revaluar estos bienes.

El nuevo texto de la NIIF para las PYMES elimina esta restricción permitiendo revaluar propiedades, planta y equipo. Sin embargo, esta exención se mantiene, lo que significa que si un ente decide no aplicar el modelo de revaluación para medir estos bienes, igualmente podrá valuarlos a su valor razonable a la fecha de la transición. Esto puede ser conveniente para entes que no están en condiciones de aplicar un modelo de revaluación en forma permanente para una determinada clase de activos, ya que en la práctica su aplicación puede resultar difícil o costosa.

Con respecto a la aplicación de esta exención en la Argentina, puede ser que no sea viable por cuestiones de orden legal, dependiendo de la jurisdicción en donde tenga domicilio el ente. Existen jurisdicciones en las cuales los organismos de control de sociedades no admiten la contabilización de revalúos o son exigentes en cuanto al cumplimiento de ciertos requisitos.

3.4.4.2. Revaluación como costo atribuido

Se indica que una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES puede optar por utilizar una revaluación según las normas contables anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipos, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de la revaluación.

Entre las modificaciones que aprobó el IASB con vigencia a partir de los estados iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2017, se incorporó, en relación con esta exención, que los entes que hayan valuado activos y pasivos a su valor razonable a una determinada fecha a causa de un evento, como una valoración de la empresa o de partes de la misma a los fines de una venta, podrán:

- a) Si la medición es en la fecha de la transición o anterior a ella, considerar dicha medida del valor razonable como costo a la fecha de la transición.
- b) Si la medición es de fecha comprendida en el primer período de aplicación de la NIIF para las PYMES, considerar dicha medida del valor razonable como costo a la fecha del evento y deberá imputar el resultado que se generara directamente a las ganancias acumuladas.

3.4.4.3. Impuestos diferidos

El texto anterior a la reforma indicaba que no se requería que una entidad que adoptaba por primera vez la NIIF para las PYMES reconociera, en la fecha de transición, activos y pasivos por impuestos diferidos, relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de activos o pasivos, cuyo reconocimiento implicara un costo o esfuerzo desproporcionado.

Con la revisión integral de la NIIF para las PYMES realizada en 2015, se aprobaron modificaciones a la sección 29 de la NIIF con el fin de alinear las normas referidas a la medición de impuestos diferidos con lo dispuesto por la NIC 12. La NIIF modificada mantiene la posibilidad de no reconocer saldos por impuestos diferidos pero es más laxa que la re-

dación anterior, ya que no impone condición alguna para poder aplicar esta excepción.

Con respecto a esta exención, es importante comentar que con las dispensas del Anexo A de la RT 17 las PYMES estaban eximidas de reconocer saldos por impuestos diferidos y con la RT 41 se mantiene esta excepción para entes pequeños, ya que dispone que deben reconocer el impuesto a las ganancias sobre la base del impuesto determinado, admitiéndose la posibilidad de optar por aplicar el método del impuesto diferido. En consecuencia, existe en nuestro país una cantidad significativa de entidades que podrían aplicar la NIIF para las PYMES, que no venían reconociendo activos y pasivos por impuestos diferidos. Por lo tanto, es de esperarse que esta exención sea una de las utilizadas a la fecha de transición por parte de los entes pequeños del país.

Debemos destacar que esta excepción no sería aplicable para los entes medianos, ya que la sección 3 de la RT 41 (introducida mediante la RT 42 en diciembre de 2015) indica que el impuesto a las ganancias debe reconocerse sobre la base del método del diferido. Del mismo modo, tampoco podría presentarse para el caso de entes categorizados como pequeños que opten por aplicar la RT 17 sin dispensas.

Recordamos que las RT 41 y 42 tienen vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, permitiendo su aplicación anticipada para períodos que comienzan el 1 de enero de 2015. Con estas normas quedaron derogadas las dispensas del Anexo A de la RT 17 A y la Resolución JG 360/07 de la FACPCE.

3.4.5. Impracticabilidad

Cuando sea impracticable para una entidad la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes derivados de la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES, la entidad practicará dichos ajustes en el primer ejercicio, para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en períodos anteriores que no sean comparables con datos

del período anterior en que prepara sus estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES.

La NIIF para las PYMES no define la impracticabilidad, por lo que recurrimos a la definición de la NIC 8. La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda adoptarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Esto es una prueba más estricta que la del “costo o esfuerzo desproporcionado”. La NIC 8 es más amplia y dice que, para un período anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error en los siguientes casos:

- (a) cuando los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables;
- (b) cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese período; o
- (c) cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información, y que hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los períodos anteriores fueron formulados a partir de otra información.

En el Material de Formación de la NIIF para las PYMES se brinda un ejemplo en el cual una entidad venía aplicando para sus inventarios el método LIFO, esto es último entrado, primero salido, y, al pasar a aplicar la NIIF para las PYMES, al tener que ajustar sus inventarios en su estado de situación financiera de apertura, para aplicar el método FIFO, primero entrado, primero salido, resultó ello impracticable, no pudiendo aplicar el criterio requerido para sus inventarios en el estado de situación financiera de apertura, ya que se habían destruido sus registros de inventario en un incendio.

3.4.6. Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES

El ente que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES debe explicar cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad. Para ello, los primeros estados financieros preparados con la NIIF para las PYMES incluirán:

- (a) Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable. En dicha descripción se informará, para cada activo y pasivo modificado, la política contable de acuerdo con el marco de información financiera anterior y la política de acuerdo con la NIIF, informando los efectos del cambio en la medición de cada activo, pasivo y el resultado.
- (b) Conciliaciones de su patrimonio determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior y su patrimonio determinado de acuerdo con la NIIF para las PYMES, para cada una de las siguientes fechas:
 - i. la fecha de transición a la NIIF para las PYMES; y
 - ii. el final del último período presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinados de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

Por ejemplo, si los estados financieros de un ente domiciliado en la Argentina al 31 de diciembre de 2012 son los primeros preparados con la NIIF para las PYMES y se presenta información comparativa de un ejercicio anterior, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES será el 1 de enero de 2011 y la conciliación del patrimonio determinado con las normas contables argentinas con el patrimonio determinado de acuerdo con la NIIF deberá practicarse para el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2011.

- (c) Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último período incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con la NIIF. Siguiendo con el ejemplo del inciso anterior, la concilia-

ción deberá realizarse entre el resultado determinado al 31 de diciembre de 2011 de acuerdo con las normas contables argentinas con el resultado determinado de acuerdo a la NIIF.

Cabe destacar que, tras la revisión integral realizada por el IASB en 2015, se incorporó en el párrafo 35.12A la obligación de revelar información adicional por parte de las entidades que ya habían adoptado NIIF para las PYMES, luego abandonaron su uso y finalmente decidieron adoptarla nuevamente. Estos entes deben indicar en todos los casos:

- a) La razón por la que habían dejado de aplicar esta norma.
- b) El motivo por el que reanudan la aplicación de la NIIF para las PYMES.
- c) Si aplican la sección 35 o si ha aplicado la norma en forma retroactiva, según la Sección 10.

Para los casos en los que no se opte por aplicar la sección 35, además de lo indicado anteriormente, deberán revelar la información que prevé la sección 10 para situaciones de cambio de políticas contables.

4. Diferencias entre las normas contables argentinas y la NIIF para las PYMES y su impacto en la transición a la NIIF

En los párrafos anteriores hemos visto que ante un cambio en una política contable la entidad debe aplicar en forma retroactiva la nueva política a la información comparativa de los períodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política se hubiera aplicado siempre. En los estados financieros del período en que se cambia la política, los efectos derivados de dicho cambio se presentan como ajustes retroactivos de períodos anteriores y no como parte del resultado integral.

Para poder evaluar las dificultades prácticas que pueden presentarse para una PYME argentina que decide pasar de aplicar las normas contables argentinas a aplicar la NIIF para las PYMES para la preparación de sus estados financieros, es necesario identificar y analizar las principales diferencias entre ambos juegos de normas contables.

En esta sección presentaremos un listado de diferencias entre los criterios previstos en las normas contables argentinas y los de la NIIF para las

PYMES. Las diferencias que se presentan no pretenden ser un listado taxativo, simplemente son las que nos ha parecido pertinente destacar, la mayoría por entender que se refieren a situaciones habituales en PYMES.

4.1. Unidad de medida

En la actualidad, desde la aprobación de la RT 39 en octubre de 2013, los criterios de las normas contables argentinas son concordantes con los de la NIIF para las PYMES, incluyendo la pauta cuantitativa de inflación acumulada definida para identificar un contexto hiperinflacionario. No lo eran con anterioridad, cuando la FACPCE era la encargada de declarar la existencia de un contexto de inestabilidad monetaria, situación que era la que originaba la obligación de reexpresar los estados contables. La RT 41 adopta el mismo criterio que la RT 39 en relación con la expresión en moneda homogénea en pequeñas y medianas entidades.

4.2. Reconocimiento de aportes de los propietarios

Las normas contables argentinas consideran aportes al conjunto de los aportes de los propietarios, incluyendo tanto al capital suscrito (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados.

La NIIF para las 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, 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. Consideramos que debería emitirse una norma local que establezca una excepción al criterio establecido por la NIIF para las PYMES. Así lo ha hecho, por ejemplo, la Comisión Nacional de Valores al requerir para los entes bajo su contralor que aplican NIIF completas que, aunque su moneda funcional sea una moneda extranjera, los estados financieros deben emitirse en moneda de curso legal.

4.3. Medición de cuentas a cobrar por venta de bienes y servicios

La RT 17 establece que para la medición de estos activos debe considerarse su destino probable. Los créditos destinados a negociación se deben medir a su valor neto de realización, siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones. En los restantes casos, la medición se realizará de acuerdo con el método del costo amortizado considerando la medición original del activo, los intereses devengados con base en la tasa interna de retorno determinada en la medición original y las cobranzas efectuadas.

Se establece que las diferencias entre los precios de venta a plazo y los correspondientes a operaciones de contado deben segregarse (componentes financieros implícitos-CFI) y tratarse como ingresos financieros.

La RT 41 aplicable por los entes pequeños y medianos dispone que los créditos por ventas en moneda deben medirse al importe nominal de las sumas a recibir salvo que incluyan componentes financieros explícitos o que el ente haya optado por segregar los CFI en la medición inicial, en cuyo caso se medirán por su costo amortizado, o que exista la intención y factibilidad de ser negociados anticipadamente, caso en el que se medirán por su valor neto de realización.

La NIIF para las PYMES indica que los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo o contraprestación que se espera recibir o pagar, a menos que constituyan una transacción de financiación, en cuyo caso se medirá el instrumento de deuda al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado. Se señala que una transacción de financiación puede tener lugar si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales (por ejemplo, concediendo créditos sin intereses a un comprador de bienes, según aclara la redacción modificada de la norma) o si se financia a una tasa de interés que no es la de mercado (por ejemplo, un préstamo sin intereses o con una tasa inferior a la otorgada a empleados – agregado con la reforma de la NIIF –).

Adicionalmente, para la medición de inventarios, propiedades, planta y equipos y activos intangibles, se indica que si se adquieren con pago aplazado, se deberán segregar los gastos por intereses si el acuerdo con-

tiene un elemento de financiación implícito, indicando como ejemplo una diferencia entre el precio de compra para condicionales normales de crédito y el importe del pago aplazado. Es decir que si precio a plazo estuviera dentro de las condiciones normales de crédito no había que segregar CFI. Zgaib (2013: 17) ha señalado que “la ambigüedad de la regulación es evidente. Los términos normales del crédito no solo cambian según las características o naturaleza de los bienes o servicios intercambiados sino que también van mutando con el tiempo”.

La definición de las condiciones normales de crédito es una cuestión subjetiva, que debe analizarse para cada caso en particular. La NIIF para las PYMES no las define, pero aporta ejemplos orientativos. Así, en un ejemplo se señala que, para bienes vendidos a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta a cobrar al importe sin descontar de la cuenta por cobrar, que suele ser el precio de la factura. El ejemplo siguiente indica que para una cuenta vendida a un cliente con un crédito a dos años sin intereses, se reconoce una cuenta por cobrar al precio de venta en efectivo actual para esa partida. Si no se conoce el precio de venta en efectivo actual, se puede estimar como el valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo descontado utilizando la tasa de interés de mercado vigente.

De lo expresado en los párrafos anteriores de esta cuestión, se desprende que las normas de la NIIF para las PYMES son más laxas que las normas contables argentinas. Al respecto, en el artículo antes citado, Zgaib (2013: 20) comenta que “las regulaciones sobre CFI contempladas en las NIIF presentan flancos débiles, conflictos internos e indefiniciones de diversa índole”.

Si las diferencias entre los precios a plazo y los precios al contado fueran significativas, la no segregación de los componentes financieros podría acarrear problemas significativos en la medición del patrimonio y resultados y en la exposición de las causas del mismo. Se tendrían sobrevaluaciones de créditos y deudas, que incluirían resultados financieros no devengados. Por otra parte, las ventas incluirían resultados financieros devengados y no devengados al igual que el consumo de bienes y servicios. Y en los resultados financieros solo se mostrarían resultados financieros explícitos. Cabe mencionar que desafortunadamente el texto revi-

sado de la NIIF para las PYMES no contiene modificaciones significativas sobre esta cuestión.

Tomando el tema desde una faz práctica, y analizando la problemática de la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES en la información comparativa, incluyendo el estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES, se podrían generar ajustes si el ente hubiera segregado los CFI contenidos en los saldos de activos y pasivos corrientes, que bajo la NIIF deben medirse a su importe no descontado de acuerdo con lo expresado en los párrafos anteriores. Debemos señalar que es habitual observar en los estados contables de PYMES argentinas que no se han segregado componentes financieros implícitos contenidos en saldos finales de activos, pasivos y resultados. En estos casos, por lo tanto, no habrá diferencias con el criterio de la NIIF.

4.4. Medición de bienes de cambio excepto activos biológicos

La RT 17 establece la utilización de valores corrientes para la medición de los bienes de cambio, empleando valores netos de realización o costos de reproducción o reposición, según el tipo de bien, excepto que la obtención del costo de reproducción o reposición fuera imposible o impracticable, en cuyo caso se admite la utilización del costo original.

De acuerdo con la RT 41, los entes pequeños deben medir los bienes de cambio adquiridos por su costo de reposición (criterio recomendado), o por el precio de la última compra o por su costo. Los entes medianos deben medir los bienes de cambio adquiridos por su costo de reposición, permitiéndose emplear el costo original únicamente si la obtención del valor corriente fuera imposible o impracticable. Para los bienes de cambio producidos establece que pueden medirse por su costo de reproducción o al costo de producción.

De acuerdo con la NIIF para las PYMES los inventarios deben medirse al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. Para medir el costo se propone la utilización del método primero entrado primero salido (FIFO) o costo promedio

ponderado. El método de último entrado primera salido (LIFO) no está permitido.

Teniendo en cuenta esto, en la transición hacia la NIIF para las PYMES podrán existir ajustes que formular por las diferencias en los criterios de medición descriptos. En caso de corresponder, habrá que registrar disminuciones en los valores de los inventarios y en los estados de resultados comparativos de los ejercicios posteriores al balance de apertura, anular los resultados por tenencia que pudieran haber sido reconocidos bajo normas contables argentinas y recalcular el costo de los bienes vendidos. Es dable destacar que si el ente PYME aplica el criterio simplificado que admite la RT 41 para la medición del costo de los bienes vendidos (existencia inicial más compras e incorporaciones netas menos existencia final), no habrá resultados segregados por tenencia, los que habrán quedado incluidos en la medición del costo de ventas, por lo que habrá menos ajustes que practicar en la transición a la NIIF para las PYMES.

4.5. Medición de bienes de uso

Según las normas contables argentinas la medición de los bienes de uso puede efectuarse, optativamente, al costo menos depreciaciones acumuladas o de acuerdo con el modelo de revaluación, siendo el valor revaluado el razonable al momento de la medición. Cabe señalar que el modelo de revaluación previsto en las normas contables argentinas está basado en el previsto en las NIIF completas.

A diferencia de las NIIF completas, la redacción de la NIIF para las PYMES anterior a la modificación aprobada en el año 2015 no contemplaba la utilización del modelo de revaluación, estableciendo que una entidad debía medir todos los elementos de propiedades, planta y equipo al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. En nuestra opinión resulta acertada la modificación de la norma en relación con este punto al permitir, a partir de su entrada en vigencia, que las PYMES apliquen el modelo de revaluación. Consideramos que para muchos entes puede ser una muy buena solución cuando el valor de los activos que pueden ser revaluados ha

quedado muy lejos de su valor razonable, generando dicha situación un impacto negativo en la medición de su patrimonio, afectando el acceso al crédito y la calificación para ciertos negocios.

4.6. Medición de pasivos por compra de bienes o servicios

La RT 17 establece que si el ente tiene la intención de cancelación anticipada y ello es factible, la medición se efectuará al valor descontado calculado con la tasa que el acreedor aceptaría para recibir su pago anticipado. En los restantes casos, se medirán de acuerdo con el método del costo amortizado considerando la medición original del pasivo, los intereses devengados con base en la tasa interna de retorno determinada en la medición original y los pagos efectuados.

Se establece que las diferencias entre los precios de compra a plazo y los correspondientes a operaciones de contado deben segregarse (componentes financieros implícitos) y tratarse como costos financieros.

Con relación a los criterios de la RT 41 para entes pequeños y medianos y de la NIIF para las PYMES, remitimos a lo expresando en la sección de medición de cuentas por cobrar por ventas de bienes y servicios.

4.7. Previsiones, provisiones y contingencias

Las normas contables argentinas contienen definiciones que difieren en materia terminológica en relación con las planteadas por la NIIF para las PYMES. Es así que bajo el término Provisiones, la NIIF para las PYMES incluye obligaciones de vencimiento o cuantía inciertos que bajo normas contables argentinas se presentarían como Previsiones. Asimismo, en la 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. Finalmente, cabe mencionar que la NIIF para las PYMES utiliza la expresión pasivo contingente para referirse a una contingencia no reconocida contablemente por no cumplir con todas las condiciones necesarias para su reconocimiento

Sin embargo, la mayor diferencia radica en que las normas contables argentinas requieren el reconocimiento de los efectos patrimoniales de situaciones contingentes cuando la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta. La NIIF para las PYMES establece que se reconocerá una provisión cuando sea probable (mayor posibilidad de que ocurra de que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos para liquidar la obligación. Como puede apreciarse, esta sutil diferencia terminológica es de fondo, ya que el rango de probabilidad requerido para el reconocimiento de la obligación por parte de la normativa internacional es menos exigente que en las normas locales. Atento esto, según sea la norma aplicada, es factible que se reconozcan cargos por contingencias diferentes, seguramente mayores en el caso de aplicar la NIIF para las PYMES.

4.8. Impuesto a las ganancias

La RT 17 exige la aplicación del método del impuesto diferido, por lo que deben reconocerse activos y pasivos por impuestos diferidos cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables de activos y pasivos y sus bases impositivas, cuya reversión futura provoque disminuciones o aumentos en los impuestos determinados. Los activos y pasivos por impuestos diferidos pueden medirse por su valor nominal o por su valor descontado, no pudiendo cambiarse el criterio elegido en ejercicios siguientes.

Como ya hemos mencionado, la RT 41 indica para los entes pequeños que el impuesto a las ganancias se reconocerá sobre la base del impuesto determinado, pudiendo emplear optativamente el método del impuesto diferido. El método de lo determinado, que ya se admitía para PYMES mediante las dispensas del Anexo A de la RT 17, ha sido fuertemente criticado por destacada doctrina, como Fowler Newton (2013: 921-922), que, entre otras críticas, señala que

permite la ocultación de activos o pasivos que... reúnen los requisitos para su reconocimiento contable... ni siquiera puede jus-

tificarse por razones de costo, ya que la aplicación del método del impuesto diferido basado en el estado de situación patrimonial... es sencilla porque los principales datos utilizados para determinar el activo o el pasivo por impuestos diferidos surgen del cálculo del pasivo por el impuesto corriente del período.

La misma norma contable establece para los entes medianos que el impuesto a las ganancias se reconocerá con base en el método del diferido.

La NIIF para las PYMES establece la utilización del método del impuesto diferido, sin excepciones, y dispone que no deberán descontarse los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.

4.9. Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

En las normas contables argentinas, los activos y pasivos se clasifican en corrientes y no corrientes sobre la base del plazo de un año, computado desde la fecha de cierre de los estados contables. Los activos se clasifican en corrientes si se considera que se convertirán 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 cuya exigibilidad se producirá dentro de los doce meses posteriores al cierre.

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

4.10. Presentación del estado de resultados

Según normas contables argentinas, 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 el estado de resultados ya que, de acuerdo con 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 contables argentinas tenemos el aumento del valor de un bien de uso por su revaluación y a diferencias de cambio puestas en evidencia por la aplicación de uno de los métodos admitidos para la conversión de estados contables de entidades no integradas.

La NIIF para las PYMES requiere que una entidad presente su resultado integral total para un período en un único estado del resultado integral o en dos estados, un estado de resultados y un estado del resultado 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. La NIIF para las PYMES reconoce tres tipos de otro resultado integral: algunas ganancias y pérdidas que surgen de la conversión de estados financieros de un negocio en el extranjero; ciertas ganancias y pérdidas actuariales; y algunos cambios en los valores razonables de instrumentos de cobertura. Consistentemente con la modificación aprobada en relación con la valuación de las propiedades, planta y equipos, el nuevo texto de la NIIF para las PYMES incorpora un cuarto tipo de otros resultados integrales que comprende a los que puedan generarse por aplicación del modelo de revaluación. Cabe comentar aquí que los otros resultados integrales no se presentan habitualmente en las PYMES argentinas, a excepción del último tipo incorporado.

4.11. Resultados extraordinarios

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

La NIIF para las PYMES establece que una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias. Fowler Newton (2010: 1398) ha comentado, al referirse a esta prohibición igualmente presente en las NIIF completas, que “Más irrazonable todavía, es la prohibición de exponer partidas extraordinarias en los estados de resultados integral y de resultados o en las notas a los estados financieros, que se incorporó a las NIIF a comienzo de este siglo”. El citado Fowler Newton (2010: 1396) opina que “La presentación separada de estos resultados permite que los usuarios de los estados financieros los excluyan cuando efectúan pronósticos o proyecciones sobre la rentabilidad futura de la entidad informante”, criterio que compartimos.

4.12. Resumen de las principales diferencias

En el siguiente cuadro exponemos sintéticamente las principales diferencias entre las normas profesionales argentinas de la FACPCE vigentes, y la NIIF para las PYMES.

Tabla 1. Diferencias entre las normas profesionales de la FACPCE y la NIIF para las PYMES

Concepto	NCPA	NIIF para las PYMES
Unidad de medida	Normativa anterior: reexpresión en contexto de inestabilidad monetaria, sin parámetro cuantitativo de inflación acumulada. Norma actual: se agregó parámetro cuantitativo de inflación acumulada ídem NIIF.	Reexpresión en caso de moneda de una economía hiperinflacionaria. Incluye parámetro cuantitativo de inflación acumulada.
Reconocimiento de aportes de propietarios	Capital suscrito (aportado o comprometido a aportar): se expone dentro de los aportes de los propietarios en el patrimonio neto	Instrumentos de patrimonio emitidos antes de recibir el efectivo u otros recursos: presentar el importe por cobrar como compensación al patrimonio, no como un activo
Medición de cuentas a cobrar y a pagar por ventas y compras de bienes y servicios	RT 17: segregación de CFI, esto es, a valores descontados. RT 41 para entes pequeños y medianos: medición a valor nominal, salvo que incluya componentes financieros explícitos o que se haya optado por segregar CFI en la medición inicial, en cuyo caso se medirán por su costo amortizado o que exista intención y factibilidad de negociarlos, en cuyo caso se medirán a su valor neto de realización.	Si son activos o pasivos corrientes, al importe no descontado de la suma a cobrar o a pagar, excepto que incluya una transacción de financiación, por ejemplo si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, en cuyo caso se miden al valor descontado.
Medición de bienes de cambio excepto activos biológicos	RT 17: valores corrientes. RT 41 entes pequeños: costo de reposición, precio última compra o costo. RT 41 entes medianos: costo de reposición, si es de obtención imposible o impracticable, al costo.	Menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.
Provisiones, provisiones y contingencias	Reconocimiento de situaciones contingentes como Provisiones cuando la probabilidad ocurrencia sea alta.	Se reconocerá una provisión por obligaciones de vencimiento o cuantía inciertos cuando sea probable (mayor posibilidad de que ocurra de que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos para liquidar la obligación.
Impuesto a las ganancias	RT 17: método de impuesto diferido. RT 41 entes pequeños: método de lo determinado, optativamente podrán aplicar método de impuesto diferido. RT 41 entes medianos: método de impuesto diferido.	Método de impuesto diferido, sin excepciones.
Distinción entre partidas corrientes y no corrientes	Plazo de 12 meses desde fecha de cierre de ejercicio.	Plazo de 12 meses o ciclo operativo.
Presentación del estado de resultados	Estado de resultados.	Estado de resultado integral en un solo estado o en dos estados.
Resultados extraordinarios	Atípicos y excepcionales de suceso infrecuente, y proveniente de factores ajenos a decisiones del ente.	Ninguna partida de ingreso o gasto se expondrá como extraordinaria.

Fuente: Normas RT 8, 9, 17, 41 y 42 de las FACPCE; NIIF para las PYMES.

5. Ejemplo de aplicación

A continuación, desarrollamos un ejemplo en el que se aplican los conceptos tratados en el presente trabajo. La información general a considerar es la siguiente:

(a) Se trata de un ente domiciliado en la Argentina que ha decidido adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en la preparación de sus estados financieros al 31/12/20X2. Como presenta información comparativa de un período anual anterior, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES es el 1 de enero de 20X1.

(b) Por lo tanto en sus primeros estados financieros preparados con la NIIF para las PYMES deberá explicar cómo ha afectado la transición desde las normas contables argentinas a la NIIF para las PYMES a su situación financiera, su rendimiento y su flujo de efectivo. A tal efecto, deberá incluir una conciliación entre:

- i. su patrimonio a la fecha de transición, esto es al 1 de enero de 20X1, determinado de acuerdo con las normas contables argentinas con el patrimonio a dicha fecha determinado con la NIIF para las PYMES;
- ii. el patrimonio al final del último período presentado en los estados financieros anuales más recientes, esto es al 31/12/20X1, determinado con las normas contables argentinas con el patrimonio a dicha fecha determinado con la NIIF para las PYMES; y
- iii. el resultado determinado al 31/12/20X1 con las normas contables argentinas con el resultado a dicha fecha determinado con la NIIF para las PYMES.

(c) En la preparación de sus estados financieros anteriores ha aplicado normas contables argentinas, revistiendo la categoría de ente pequeño, por lo cual ha optado por aplicar la RT 41 utilizando los siguientes criterios: c.1. No ha reconocido activos ni pasivos por impuestos diferidos. c.2. Para la determinación del costo de los bienes vendidos ha aplicado la fórmula: existencia inicial a costo de reposición de inicio más compras a costo de incorporación menos existencia final a costo de reposición de cierre.

(d) En los estados financieros anteriores preparados con las normas contables argentinas ha medido los créditos y deudas comerciales por su valor nominal, sin segregar componentes financieros implícitos. El resto de los créditos y deudas han sido medidos también a valor nominal.

Tabla 2. Conciliación del patrimonio al 1 de enero de 20X1

	Ref.	NCPA \$	Ajuste por transición \$	NIIF para las PYMES \$
Disponibilidades		50.000		50.000
Créditos por ventas		150.000		150.000
Activos por impuesto diferido	(b)		3.500	3.500
Inventarios	(a)	300.000	-15.000	285.000
Propiedades, planta y equipos		1.200.000		1.200.000
Total activo		1.700.000	-11.500	1.688.500
Deudas comerciales		100.000		100.000
Deudas fiscales	(b)	210.000	35.000	245.000
Remuneraciones y cargas sociales		80.000		80.000
Total pasivo		390.000	35.000	425.000
Capital		200.000		200.000
Resultados acumulados		1.110.000	-46.500	1.063.500
Total patrimonio		1.310.000	-46.500	1.263.500

NCPA: Normas contables profesionales argentinas.

Fuente: elaboración propia.

(a) Inventarios: en sus estados contables bajo normas contables argentinas el ente había medido sus inventarios a su costo de reposición a la fecha de cierre de ejercicio, siguiendo el criterio recomendado por la RT 41 para entes pequeños. Bajo la NIIF debe medirlos a su costo histórico determinado por el método FIFO. Por ello debe disminuir el valor de sus inventarios.

(b) Activos y pasivos por impuestos diferidos: en sus estados contables bajo RT 41 el ente había aplicado el método de lo determinado. De acuerdo con la NIIF para las PYMES debe emplear el método del impuesto diferido, por lo cual se hace la siguiente determinación:

Consideraciones sobre la aplicación por primera vez de la NIIF para las PYMES...

Partidas	NIIF PYMES	Base Fiscal	Diferencia
Inventarios	285.000	295.000	-10.000
Activo por impuesto diferido (35 %)			3.500
Propiedades, planta y equipos (PPE)	1.200.000	1.100.000	100.000
Pasivo por impuesto diferido (35 %)			35.000

En la Argentina la alícuota del impuesto a las ganancias es del 35 %.

Inventarios: la diferencia surge porque a fines fiscales se miden al costo de la última compra, superior al costo histórico FIFO utilizado según NIIF.

PPE: la diferencia surge porque para determinadas partidas de PPE en la determinación del importe depreciable se tuvo en cuenta su valor residual al término de la vida útil, mientras que a fines fiscales la amortización se calcula sobre el costo sin considerar valores residuales a recuperar.

Tabla 3. Conciliación del patrimonio al 31 de diciembre de 20X1

	Ref.	NCPA \$	Ajuste por transición \$	NIIF para las PYMES \$
Disponibilidades		171.000		171.000
Créditos por ventas		190.000		190.000
Activos por impuesto diferido	(c)		10.500	10.500
Inventarios	(a)	380.000	-30.000	350.000
Propiedades, planta y equipos		1.100.000		1.100.000
Total activo		1.841.000	-19.500	1.821.500
Deudas comerciales		90.000		90.000
Deudas fiscales	(c)	96.250	70.000	166.250
Remuneraciones y cargas sociales		80.000		80.000
Provisiones	(b)		30.000	30.000
Total pasivo		266.250	100.000	366.250
Capital		200.000		200.000
Resultados acumulados anteriores	(d)	1.110.000	-46.500	1.063.500
Resultado del ejercicio	(e)	264.750	-73.000	191.750
Total patrimonio		1.574.750	-119.500	1.455.250

Fuente: elaboración propia.

(a) Inventarios: en sus estados contables bajo normas contables argentinas el ente había medido sus inventarios a su costo de reposición a la fecha de cierre de ejercicio. Bajo la NIIF debe medirlos a su costo histórico determinado por el método FIFO. Por ello debe disminuir el valor de sus inventarios.

(b) Provisiones: el 10/10/20X1 fue iniciada una demanda por un ex empleado de la sociedad reclamando diferencias en salarios e indemnizaciones. El abogado del ente informó que la probabilidad de que se dicte sentencia desfavorable era del 55 % y estimó que el ente deberá afrontar diferencias y costas por la suma de \$30.000 que se pagarían en mayo de 20X2. En los estados financieros según normas argentinas no se registró una provisión ya que no se verifica un alto grado de probabilidad de ocurrencia, por lo que la situación descripta había sido informada en una nota. De acuerdo con la NIIF, corresponde el reconocimiento de la provisión ya que es más probable que ocurra que de lo contrario.

(c) Activos y pasivos por impuestos diferidos: en sus estados contables confeccionados bajo RT 41 el ente no había reconocido saldos por impuestos diferidos. De acuerdo con la NIIF para las PYMES debe hacerlo, por lo cual se hace la siguiente determinación:

Partidas	NIIF PYMES	Base Fiscal	Diferencia
Inventarios	350.000	350.000	-
Provisiones	30.000	-	-30.000
Activo por impuesto diferido (35 %)			10.500
Propiedades, planta y equipos	1.100.000	900.000	200.000
Pasivo por impuesto diferido (35 %)			70.000

Inventarios: no existe diferencia entre el costo histórico según NIIF para las PYMES y el costo de la última compra de acuerdo al criterio impositivo.

Provisiones: al no haberse dictado sentencia, la provisión reconocida de acuerdo con la NIIF no puede reconocerse a fines fiscales. Podrá ser reconocido fiscalmente el gasto cuando se dicte sentencia.

PPE: la diferencia surge porque para determinadas partidas de PPE en la determinación del importe depreciable se tuvo en cuenta su valor residual al término de la vida útil, mientras que a fines fiscales la amortización se calcula sobre el costo sin considerar valores residuales.

(d) La determinación del ajuste a los resultados acumulados al 01/01/20X1 puede observarse en la tabla 2.

(e) La determinación del ajuste al resultado del ejercicio cerrado el 31/12/20X1 se describe en la tabla 4.

Tabla 4: Conciliación del resultado del ejercicio cerrado el 31/12/20X1

	Ref.	NCPA \$	Ajuste por transición \$	NIIF para las PYMES \$
Ventas		4.000.000		4.000.000
Costo bienes vendidos	(a)	-3.100.000	-15.000	-3.115.000
Ganancia bruta		900.000	-15.000	885.000
Gastos de comercialización		-320.000		-320.000
Gastos de administración		-220.000		-220.000
Gastos por juicios laborales	(b)		-30.000	-30.000
Intereses perdidos		-20.000		-20.000
Ganancia antes de impuestos		340.000	-45.000	295.000
Impuesto a las ganancias	(c)	-75.250	-28.000	-103.250
Ganancia del ejercicio		264.750	-73.000	191.750

Fuente: elaboración propia.

(a) Costo de los bienes vendidos: en los estados financieros preparados con las normas contables argentinas se había determinado mediante la fórmula: existencia inicial, más compras menos existencia final. De acuerdo con la NIIF debe medirse a costo histórico, por lo tanto corresponde el siguiente ajuste:

	NCPA	NIIF PYMES	Ajuste
Existencia inicial	300.000	285.000	
Compras	3.180.000	3.180.000	
Existencia final	-380.000	-350.000	
Costo de los bienes vendidos	3.100.000	3.115.000	-15.000

(b) Gastos por juicios laborales: cargo a resultados por el reconocimiento de la provisión de acuerdo a la NIIF.

(c) Impuesto a las ganancias: el impuesto determinado y cargado a resultados en los estados financieros preparados con las normas contables argentinas surge del siguiente cálculo:

Resultado contables antes de impuesto	340.000
Costo de ventas contable (+)	3.100.000
Costo de ventas impositivo (-)	-3.125.000
Depreciación contable (+)	100.000
Depreciación impositiva (-)	<u>-200.000</u>
Resultado impositivo	<u>215.000</u>
Impuesto (35%)	75.250

No se habían reconocido activos y pasivos por impuestos diferidos porque el ente aplicó el método de lo determinado, según lo indicado por la RT 41 para entes pequeños.

De acuerdo a la NIIF deben reconocerse los activos y pasivos por impuestos diferidos, correspondiendo un cargo al resultado del ejercicio por la diferencia entre los saldos al final y al inicio del período de dichos activos y pasivos:

	Saldo al 31/12/20X1	Saldo al 01/01/20X1	Cargo/crédito a rdos.
Activos por impuesto diferidos	10.500	3.500	7.000
Pasivos por impuestos diferidos	70.000	35.000	-35.000
Cargo a resultados			-28.000

6. Conclusiones

En el desarrollo de este trabajo se analizan los procedimientos específicos que la NIIF para las PYMES contempla para aquellos entes que la adoptan por primera vez para preparar sus estados financieros. El cambio de política contable que dicha adopción representa, implica aplicarla retroactivamente al inicio del período más antiguo que se presente como información comparativa. Sin embargo, la NIIF contempla criterios simplificados, situaciones en las cuales no corresponde la aplicación retroactiva y exenciones optativas. Asimismo, exige revelar determinada información sobre el proceso de transición. A efectos de poder evaluar las dificultades prácticas que la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES puede presentar en PYMES argentinas, hemos analizado las principales diferencias entre las políticas contables de la NIIF en comparación con las normas contables argentinas, para aquellos casos que consideramos se

presentan más habitualmente en PYMES argentinas y hemos desarrollado un caso de aplicación. Las conclusiones a las que hemos arribado son:

(a) En ciertos casos pueden existir notables diferencias entre los criterios de medición que venían utilizando las PYMES argentinas conforme a las normas contables argentinas y los previstos en la NIIF para las PYMES.

(b) No obstante lo señalado en (a), a nuestro juicio la mayoría de los criterios previstos en la NIIF pueden implementarse sin un costo excesivo en las PYMES argentinas.

(c) En la transición desde las normas contables argentinas a la NIIF para las PYMES, los principales criterios que consideramos que en su aplicación retroactiva pueden generar mayores dificultades son:

i. el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos al inicio y al cierre del período comparativo, sobre todo para el caso de que la empresa pequeña argentina no viniera aplicando el método del impuesto diferido.

ii. en algunos casos, pasar a medir los inventarios a costo histórico base FIFO, cuando se lo venía haciendo a costo de reposición y la PYME no lleva un sistema de inventario permanente.

(d) Entendemos que para facilitar la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES podrían tomarse dos caminos:

i. admitir la no aplicación retroactiva al inicio del período más antiguo presentado, pero sí para el inicio del período en que se adoptan por primera vez la NIIF para las PYMES; o

ii. recomendar a las PYMES interesadas en utilizar la NIIF para las PYMES que establezcan un plan de adopción que permita preparar en forma apropiada la información que sea necesaria para el período en que se adoptan por primera vez la NIIF para las PYMES.

7. Referencias

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (1987, diciembre). *Resolución Técnica N.º 8: Normas generales de exposición contable.*
- FACPCE (1987, diciembre). *Resolución Técnica N.º 9: Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios.*
- FACPCE (2000, diciembre). *Resolución Técnica N.º 17: Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general.*
- FACPCE (2007, septiembre). *Resolución 360/2007: Normas contables profesionales. Normas opcionales transitorias para la aplicación de las Res. Técnicas 17 y 18 en los entes pequeños.*
- FACPCE (2009, marzo). *Resolución Técnica N.º 26: Adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).*
- FACPCE (2010, diciembre). *Resolución Técnica N.º 29: Modificación de la Resolución Técnica N.º 26. "Adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)".*
- FACPCE (2013, octubre), *Resolución Técnica N.º 39: Modificación de las Resoluciones Técnicas N.º 6 y 17. Expresión en moneda homogénea.*
- FACPCE (2015, marzo). *Resolución Técnica N.º 41: Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos.*
- FACPCE (2015, diciembre). *Resolución Técnica N.º 42: Modificación de la Resolución Técnica N.º 41 para incorporar aspectos de reconocimiento y medición para entes medianos.*
- FACPCE (2016, abril), *Resolución Técnica N.º 43: Modificación de la Resolución Técnica N.º 26. Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).*

- Fowler Newton, E. (2010). *Contabilidad Superior*. Buenos Aires: La Ley.
- Fowler Newton, E. (2013). *Resoluciones técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura*. Buenos Aires: La Ley.
- Fundación IFRS (2009). *Material de formación de la NIIF para las PYMES*. Disponible en: www.ifrs.org/Documents/1_PequeñasyMedianasEntidades.pdf.
- Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF). *Emisores Latinoamericanos de Normas Contables. Estado del proceso IFRS*. Sin fecha. Disponible en: www.glenif.org.
- International Accounting Standard Board (IASB), (2009), *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Disponible en: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs-and-related-material.aspx#sme_es.
- IASB (2015). *2015 Amendments to the Basis for Conclusions on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*. Disponible en: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Basis.pdf.
- IASB (2015). *2015 Amendments to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*. Disponible en: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Standard.pdf.
- IASB. *Normas Internacionales de Información Financiera*. Disponibles en: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>
- Marchese, Domingo y Verón, Carmen (2012). *Propuesta de Norma Contable Profesional para Pequeñas Entidades (PES)*. Anales del 19.º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Mendoza.
- Zgaib, A. (2013). Componentes financieros implícitos en las normas nacionales e internacionales, *Enfoques: Contabilidad y Auditoría*, pp. 1-20.

