

**Universidad: UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA**

**Unidad Académica donde se encuentra acreditado: DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS,**

**Código: B – 160.**

**Título del Proyecto: “NIIF PARA PYMES, ANALISIS DE LOS CRITERIOS DE VALUACION DE LOS RUBROS INVENTARIOS Y PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO Y SU COMPARACION CON LA RESOLUCION TECNICA Nº 17 DE LA FACPCE”**

**Programa de Investigación: PROINCE.**

**Director del Proyecto: GARCIA, DOMINGO.**

**Integrantes del Proyecto: BELIC, ANA MARIA ; BENVENUTO, OLVER ; BRANCA, ANGELA LORENA ; CIPCIC, MARIANA; FERNANDEZ, LUIS ALBERTO; MALLO, LILIANA MONICA.**

**Fecha de Inicio: 2011/01/01.**

**Fecha de Finalización: 2012/12/31.**

**Resumen:** El presente trabajo tiene por objeto comparar la Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades, en lo que hace a los rubros: “Inventarios” y “Propiedades, Planta y Equipos”, con las normas contables argentinas. A diferencia de las empresas que coticen sus títulos de deuda o capital en mercados de valores, que deben aplicar obligatoriamente las NIIF, las empresas de que trata este trabajo pueden aplicar en forma voluntaria la versión simplificada de dichas Normas Internacionales, en tanto no se trate de instituciones financieras, compañías de seguros, cooperativas de crédito o cualquier otro ente que requiera dinero del público en general. La aplicación simultánea de normas nacionales e internacionales por parte de las empresas argentinas que opten por aplicar las NIIF se verá reflejada en los estados contables, afectando su comparabilidad. Por esta razón, el presente estudio, de carácter descriptivo y teórico, tiene como objetivo final generar un material completo de análisis y aplicación comparativa de las normas contables nacionales e internacionales en relación a los rubros mencionados al comienzo: “Inventario” y “Propiedades, Planta y Equipos”.

**Palabras Clave: NIIF, PYMES, PROPIEDADES, PLANTAS, EQUIPO.**

**Area de Conocimiento: CONTABILIDAD**

**Código de Area de Conocimiento: 3900**

**Disciplina: CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA**

**Código de Disciplina: 3902**

**Campo de Aplicación: ORGANIZACIÓN Y ADMIN. DEL DESARROLLO.**

**Código de Campo de Aplicación: 0910**

**Otras dependencias de la UNLAM que intervinieron en el Proyecto: - - - - -.**

**Otras instituciones intervinientes en el Proyecto: - - - - -.**

**Otros Proyectos con los que se relaciona: - - - - -.**

**Título del Proyecto: “NIIF PARA PYMES, ANALISIS DE LOS CRITERIOS DE VALUACION DE LOS RUBROS INVENTARIOS Y PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO Y SU COMPARACION CON LA RESOLUCION TECNICA Nº 17 DE LA FACPCE”**

**Código: B-160**

**RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objeto comparar la Normativa Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades, en lo que hace a los rubros: “Inventarios” y “Propiedades, Planta y Equipo”, con las normas contables argentinas. A diferencia de las empresas que coticen sus títulos de deuda o capital en mercados de valores, que deben aplicar obligatoriamente las NIIF, las empresas de que trata este trabajo pueden aplicar en forma voluntaria la versión simplificada de dichas Normas Internacionales, en tanto no se trate de instituciones financieras, compañías de seguros, cooperativas de crédito o cualquier otro ente que requiera dinero del público en general. La aplicación simultánea de normas nacionales e internacionales por parte de las empresas argentinas que opten por aplicar las NIIF se verá reflejada en los estados contables, afectando su comparabilidad. Por esta razón, el presente estudio, de carácter descriptivo y teórico, tiene como objetivo final generar un material completo de análisis y aplicación comparativa de las normas contables nacionales e internacionales en relación a los rubros mencionados al comienzo: “Inventario” y “Propiedades, Planta y Equipo”.

**PALABRAS CLAVE**

**NIIF, PYMES, PROPIEDADES, PLANTA, EQUIPO**

# **INFORME FINAL**

## INDICE

<b>Tema</b>	<b>Pag.</b>
<b>1. INTRODUCCION</b>	<b>4</b>
1.1 Definición del problema y justificación del Estudio	4
1.2 Objetivos y alcances de este trabajo	5
<b>2. DESARROLLO</b>	<b>6</b>
2.1 Antecedentes de la NIIF para PYMES	6
2.2 La aplicación de la NIIF para PYMES en la República Argentina	22
2.3 Marco conceptual comparado	26
2.4 Comparación entre el tratamiento contable de los rubros “Inventarios” y “Propiedades, Planta y Equipo” en la NIIF para PYMES y en la Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE.	50
<b>3. CONCLUSIONES.</b>	<b>117</b>
<b>4. BIBLIOGRAFIA</b>	<b>118</b>
<b>5. PROTOCOLO DE PRESENTACION DEL PROYECTO</b>	<b>119</b>

# 1. INTRODUCCION

## 1.1 DEFINICION DEL PROBLEMA Y JUSTIFICACION DEL ESTUDIO.

La globalización, el desarrollo de la tecnología y la internacionalización del mercado de capitales requiere que los estados contables de las compañías sean transparentes y comparables entre sí.

Actualmente nuestro país se ve obligado a la armonización de sus normas con las del resto del mundo. La participación de las empresas argentinas en el mercado mundial de capitales es posible solamente si las empresas locales también adoptan las normas vigentes en el resto del mundo a fin de lograr comparabilidad y comprensión de los estados contables.

El Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) ha desarrollado, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas. Se trata de las Normas Internacionales de Información Financiera, conocidas por la sigla NIIF. La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), mediante la RT N° 26, dispuso la aplicación de las NIIF en nuestro país.

El IASB también adoptó una versión reducida de las NIIF, para las PYMES, simplificando el número de las mismas ya que en ellas se reducen los requerimientos de presentación y se simplifican las de reconocimiento y medición. Asimismo, la aplicación de estas normas simplificadas es de carácter optativo para las empresas involucradas.

Sin embargo, la aplicación simultánea de normas financieras nacionales e internacionales podría tener consecuencias en los estados contables de las empresas argentinas que opten por aplicar las normas internacionales afectando la comparabilidad de dichos estados.

Por este motivo, nuestro estudio se orienta a la comparación y análisis de las diferencias entre la NIIF para PYMES y las normas contables argentinas. Asimismo este trabajo se limita a los rubros: "Inventarios" y "Propiedades, Planta y Equipos".

El resultado de esta tarea será la generación de un material completo de análisis y aplicación comparativa de las Normas Nacionales e Internacionales vinculado a los criterios de valuación de los rubros Inventario y Propiedades, plantas y equipos.

Este estudio es descriptivo y teórico ya que intenta enunciar las diferencias entre las normas analizadas para el logro de los objetivos propuestos.

## 1.2 OBJETIVOS Y ALCANCES DE ESTE TRABAJO.

Este trabajo tiene como objetivo producir material para análisis y aplicación comparativa de las Normas Contables Nacionales e Internacionales con respecto a los criterios de valuación de los rubros: “Inventario” y “Propiedades, Planta y Equipos”.

El proceso de globalización económica mundial alcanza también a la profesión contable, que debe adoptar estándares que permitan que la información generada sea comparable en el ámbito internacional. Para ello, el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) ha elaborado y publicado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Estas Normas tienen carácter obligatorio para las empresas que coticen títulos de deuda o acciones en mercados de valores. Por este motivo, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), mediante Resolución Técnica (RT) N° 26, del 20/03/2009, puso en vigencia en nuestro país las NIIF para aquellas empresas que hacen oferta pública de valores, fijando como fecha de inicio de su aplicación el 1 de enero de 2011.

Sin embargo, para las empresas medianas o pequeñas (PYMES), la IASB también adoptó una versión simplificada de las NIIF, reduciendo el número de normas, así como los requisitos de presentación, reconocimiento y medición. Este trabajo se basará en estas Normas simplificadas para investigar su comparación con las normas contables argentinas y las posibilidades de su aplicación.

El momento en que este trabajo se realiza coincide con el inicio de la aplicación de las NIIF en nuestro país, de acuerdo a lo establecido en la ya citada RT N° 26. Las empresas medianas o pequeñas que decidan elaborar sus estados contables, siguiendo los estándares de la NIIF simplificadas, encontrarán en el presente estudio una herramienta de indudable utilidad, ante la escasez de material bibliográfico relacionado con este tema. Desde luego, también se beneficiarán: docentes, estudiantes y profesionales en ciencias económicas. Asimismo, este trabajo podrá ser un aporte técnico de valor para los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de nuestro país y por ende, para la FACPCE.

Dado el carácter descriptivo y comparativo de este estudio no se efectuó una formulación previa de hipótesis.

## 2. DESARROLLO.

### 2.1 ANTECEDENTES DE LA NIIF PARA PYMES

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), se estableció en 2001, como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Fundación IASC).

Los objetivos de la Fundación IASC y IASB son:

- a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otra información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- b) promover el uso y la aplicación rigurosa de esas normas;
- c) cumplir con los objetivos asociados con a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de economías emergentes; y
- d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

El gobierno de la Fundación IASC descansa en 22 Fideicomisarios. Las responsabilidades de los Fideicomisarios incluyen el nombramiento de los miembros del IASB y de los consejos y comités asociados al mismo, así como la obtención de fondos para financiar la organización.

El IASB es el organismo emisor de normas de la Fundación IASC. Desde el 1 de julio de 2009, el IASB se compone de quince miembros, contando a partir de Julio de 2012 con dieciséis miembros. que aumentará a dieciséis miembro. El IASB es responsable de la aprobación de las **Normas Internacionales de Información Financiera** (NIIF incluyendo las interpretaciones) y documentos relacionados, tales como el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, proyectos de norma y documentos de discusión. Antes de que el IASB comenzara sus operaciones, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones relacionadas eran establecidas por el Consejo del IASC, que fue creado el 29 de Junio de 1973. Por resolución del IASB, las NIC y las interpretaciones relacionadas continúan siendo de aplicación, con la misma autoridad que las NIIF desarrolladas por el IASB, excepto y hasta el momento que sea modificadas o retiradas por el IASB.

#### **Normas Internacionales de Información Financiera**

El IASB consigue sus objetivos fundamentalmente a través del desarrollo y publicación de las NIIF, así como promoviendo el uso de tales normas en los estados financieros con propósito de información general y en otra información financiera. Otra información financiera comprende la información suministrada

fuera de los usuarios financieros, que ayuda en la interpretación de un conjunto completo de estados financieros o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes. El término “información financiera” abarca los estados financieros con propósito de información general y la otra información financiera.

Las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a relevar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También pueden establecer estos requerimientos para las transacciones, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores industriales específicos. Las NIIF se basan en el *Marco Conceptual*, que se refiere a los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros. El objetivo del *Marco Conceptual* es facilitar la información uniforme y lógica de las NIIF.

### **Estados Financieros con propósito de información general**

Las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general, así como en otra información financiera, de todas las entidades con ánimo de lucro. Los estados financieros se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general. El objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas.

Los estados financieros pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros comprenden los que se presentan de forma separada o dentro de un documento de carácter público, como un informe anual o una indicación de información bursátil.

Se corrigió lo sugerido sobre la repetición de “con propósito de información general.”

### **La NIIF para las PYMES**

El IASB también desarrolla y publica una norma separada que pretende que se aplique a los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Esa norma es la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

El término pequeñas y medianas entidades, tal y como lo usa el IASB, son entidades que

- a) No tienen obligación pública de rendir cuentas.
- b) Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.



Muchas jurisdicciones en todas partes del mundo han desarrollado sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera.

A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores.

Frecuentemente el término PYMES se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

A menudo las PYMES producen estados financieros para el uso exclusivo de los propietarios – gerentes, o para las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales. Los estados financieros producidos para los citados propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general.

Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción y los objetivos de la información financiera con propósito de información general difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales. Así, es improbable que los estados financieros preparados en conformidad con la *NIIF para las PYMES* cumplan completamente con todas las mediciones requeridas por las leyes fiscales y regulaciones de una jurisdicción. Una jurisdicción puede ser capaz de reducir la “doble carga de información” para las PYMES mediante la estructuración de los informes fiscales como conciliaciones con los resultados determinados según la *NIIF para las PYMES* y por otros medios.

### **Autoridad de la NIIF para las PYMES**

Las decisiones sobre a qué entidades se les requiere o permite utilizar las Normas del IASB recaen en las autoridades legislativas y reguladoras y en los emisores de normas en cada jurisdicción. Esto se cumple para las **NIIF completas** y para la *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, es esencial una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la *NIIF para las PYMES*, de forma que (a) el IASB pueda decidir sobre los requerimientos contables y de información a revelar que son apropiados para esa clase de entidades y (b) las autoridades legislativas y reguladoras, los emisores de normas, así como las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido de aplicabilidad de la **NIIF para las PYMES**. Una definición clara es también esencial para que las entidades que no son pequeñas y medianas entidades, y, por tanto, no cumplen los requisitos para utilizar la *NIIF para las PYMES*, no afirmen que están cumpliendo con ella.

## **Mantenimiento de la NIIF para las PYMES**

El IASB tiene previsto realizar una revisión exhaustiva de la experiencia de las PYMES al aplicar la NIIF para las PYMES cuando un espectro amplio de entidades haya publicado estados financieros que cumplan con la Norma durante dos años. El IASB espera proponer modificaciones a fin de abordar los problemas de implementación que se hayan identificado en dicha revisión. También considerará las nuevas NIIF y modificaciones que hayan sido adoptadas desde que se emitió la NIIF.

Tras la revisión de implementación inicial, el IASB espera proponer modificaciones a la *NIIF para las PYMES* publicando un proyecto de norma recopilatorio cada tres años aproximadamente. En el desarrollo de esos proyectos de norma, el Consejo espera considerar las nuevas NIIF y las modificaciones que hayan sido adoptadas en los tres años anteriores, así como temas específicos que hayan llamado su atención con relación a posibles modificaciones de la *NIIF para las PYMES*. El IASB considera el ciclo de tres años como un plan tentativo y no un compromiso en firme. En ocasiones, puede identificar un tema para el que pueda ser necesario considerar la modificación de la *NIIF para las PYMES* en un momento anterior al ciclo habitual de tres años. Hasta que se modifique la *NIIF para las PYMES*, cualquier cambio que el IASB pueda realizar o proponer con respecto a las NIIF completas no se aplicará a la *NIIF para las PYMES*.

## **Uso de las NIIF en Europa en 2005.**

La Regulación Contable europea entró en vigencia en 2005.

**Empresas de oferta pública.** Para implementar la “estrategia de presentación de información financiera” adoptada por la Comisión Europea en junio de 2000, la Unión Europea aprobó en 2002 una Regulación Contable que exigía a todas las empresas de la UE que cotizan en un mercado regulado (alrededor de 8000 empresas en total) aplicar las NIIF en sus estados financieros consolidados a partir de 2005. Este requisito de las NIIF no sólo se aplica en los 27 países de la UE, sino también en los tres países del Espacio Económico Europeo. La mayoría de las grandes empresas en Suiza (que no es miembro de la UE ni del EEE) también utilizan las NIIF.

En cuanto al registro por empresas no europeas de oferta pública en un mercado regulado por la UE, la Comisión Europea dictaminó en diciembre de 2008 que los PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados), de Estados Unidos, Japón, China, Canadá, Corea del Sur y la India equivalen a las NIIF adoptadas por la UE. Las empresas de otros países deben utilizar las NIIF adoptadas por la UE o las NIIF adoptadas por el IASB a partir de 2009.

**Empresas que no cotizan sus valores negociables y estados financieros separados.** Los estados miembros de la UE podían extender la obligatoriedad de las NIIF a empresas que no cotizaban sus valores negociables y a los estados financieros separados. Casi todos los estados miembros permitían a todas o a algunas empresas que no estaban registradas

en el régimen de oferta pública aplicar las NIIF en sus cuentas consolidadas y la mayoría lo permitía en las separadas.

### **Aprobación de las NIIF para su uso en Europa**

De conformidad con la Regulación Contable de la UE, las NIIF deben ser aprobadas una por una para su uso en Europa. El proceso de aprobación incluye los siguientes pasos:

- La UE traduce las NIIF a todas las lenguas europeas.
- El Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera para el sector privado (EFRAG) presenta sus puntos de vista a la Comisión Europea (CE).
- El grupo de Revisión para el Asesoramiento Normativo (SARG por sus siglas en inglés) presenta sus puntos de vista a la CE sobre las recomendaciones del EFRAG.
- El Comité Regulador de la Contabilidad de la CE presenta una recomendación de aprobación.
- La Comisión Europea presenta la propuesta de aprobación a un Comité del Parlamento Europeo, conocido como el Comité de Reglamentación con Control, y al Consejo de la UE de los 27. Ambos organismos deben votar a favor de la aprobación o la propuesta será devuelta a la CE para que siga debatiéndola.

Hacia finales de mayo de 2009, la CE había aprobado todas las NIIF, excepto las nuevas NIIF 1 y NIIF 3; las revisiones de NIIF 7, NIC 27 y NIC 39 publicadas en 2008 y principios de 2009, así como todas las interpretaciones, excepto las CINIIF 15,16,17 y 18 y las modificaciones introducidas en marzo de 2009 en la CINIIF 9. Tampoco se había aprobado la norma emitida en abril de 2009 de Mejoras Anuales. La NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición* se aprobó con una salvedad, permite contabilizar coberturas del valor razonable para las coberturas del tipo de interés de carteras de depósitos.

Los mercados de valores europeos están regulados por cada estado miembro, con sujeción a determinados reglamentos adoptados en el conjunto de la UE, entre los que se incluyen:

- Normas adoptadas por el Comité Europeo de Reguladores de Valores (CESR), un consorcio de reguladores nacionales. La Norma N° 1, *Aplicación de Normas de Información Financiera en Europa*, establece 21 principios generales que los estados miembros deben adoptar en la aplicación de las NIIF. La Norma N° 2, *Coordinación de Actividades de Aplicación*, propone lineamientos para la implementación de la Norma N° 1.
- La Directiva relativa a la Auditoría Legal de las Cuentas Anuales y de las Cuentas Consolidadas se emitió en septiembre de 2006. La nueva Directiva reemplazó a la 8ª Directiva y modificó la 4ª y 7ª Directivas. Entre otras cuestiones, la Directiva adoptó las Normas Internacionales

de Auditoría para toda la UE y estableció que los estados miembros debían crear organismos de supervisión de los auditores.

- Modificaciones a las directivas de la UE que establecen la responsabilidad conjunta de los directores en relación con los estados financieros de una empresa.

En marzo de 2009, un grupo de estudio especializado de la UE, recomendó la transformación de los grupos existentes en la UE de reguladores de banca, seguros y valores en tres nuevas autoridades europeas (la Autoridad Bancaria Europea, la Autoridad Europea del Mercado de Valores y la Autoridad Europea de Seguros) con un mayor poder de supervisión y, en algunos casos, poderes legales.

Actualmente estas propuestas están en fase de estudio.

En febrero de 2009, la Comisión Europea aprobó un plan para dotar con 5 millones de euros al IASB entre 2012 y 2013.

### **Uso de las NIIF en Estados Unidos**

#### **Reconocimiento de las NIIF por parte de la SEC**

De las aproximadamente 13000 empresas cuyos valores negociables están registrados en la Comisión del Mercado de Valores de EEUU (SEC), más de 1150 no son estadounidenses. Antes de noviembre de 2007, si estas empresas emisoras extranjeras presentaban sus estados financieros según NIIF o según PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) locales en lugar de utilizar los US GAAP, (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos), estaban obligadas a realizar una conciliación de los resultados y del patrimonio neto con las cifras según US GAAP.

En noviembre de 2007, la SEC aprobó mediante votación que las empresas emisoras extranjeras presenten estados financieros preparados según las NIIF emitidas por el IASB, sin necesidad de incluir una conciliación de tales cifras con los US GAAP. Esta nueva norma es aplicable a los estados financieros de ejercicios terminados con posterioridad al 15 de noviembre de 2007.

En agosto de 2007, la SEC inició un debate público sobre si se debe permitir a las empresas de oferta pública de EEUU presentar estados financieros según las NIIF a efectos del cumplimiento de las normas y reglamentaciones de la SEC. En noviembre de 2008, la SEC sometió a comentario público la "hoja de ruta" propuesta para las NIIF. Dicha hoja de ruta especifica objetivos parciales que, si se cumplen, podrían traer como consecuencia que la transición obligatoria de las NIIF comenzara en los ejercicios fiscales terminados desde el 15 de diciembre de 2014. La hoja de ruta propuesta también permitiría a determinadas entidades adoptar las NIIF antes de dicha fecha.

### **Convergencia de NIIF y US GAAP**

El Acuerdo Norwalk. En octubre de 2002, tras una reunión conjunta en la sede del FASB en Norwalk, Connecticut, el FASB y el IASB formalizaron su compromiso de convergencia entre US GAAP y NIIF mediante la emisión de un

memorandum de entendimiento (comúnmente denominado “Acuerdo Norwalk). Los dos organismos se comprometieron a poner el máximo empeño para:

- Conseguir que sus actuales normas de presentación de información financiera sea plenamente compatibles lo antes posible, y
- Coordinar sus futuros programas de trabajo para garantizar que, una vez conseguida, la compatibilidad se mantenga.

“Compatible” no significa que las normas deban ser literalmente idénticas, sino que no existen diferencias significativas entre los dos conjuntos de normas.

### **Memorandum de entendimiento 2006 – 2008**

En febrero de 2006, el FASB y el IASB formalizaron un memorándum de entendimiento (MOU, por sus siglas en inglés) en el que se identificaron proyectos de convergencia a corto y largo plazo con etapas y objetivos parciales para lograr la convergencia. El MOU fue actualizado en 2008.

#### **Proyectos a corto plazo**

El FASB y el IASB se fijaron la meta de decidir antes de 2008 si deberían eliminarse las principales diferencias en las áreas concretas analizadas mediante uno o varios proyectos a corto plazo y, en caso afirmativo, finalizar total o sustancialmente los trabajos en dichas áreas. El estado de estos proyectos a corto plazo se detalla a continuación:

- **Proyectos completados**

Conjuntos: combinaciones de negocios

FASB: Opción de valor razonable

Activos de investigación y desarrollo adquiridos en una combinación de Negocios

IASB: Costos por préstamos

Segmentos operativos

- **Tareas de convergencia a corto plazo en curso**

FASB: Hechos posteriores

Inversiones inmobiliarias

Investigación y desarrollo

IASB: Acuerdos conjuntos

Impuestos sobre beneficios

- **Tareas de convergencia a corto plazo que se han diferido**

Subvenciones públicas

Deterioro de valor

## Proyectos a largo plazo

La meta para los proyectos mencionados a continuación consiste en haber logrado un avance significativo en las áreas de mejora.

- Marco conceptual (ED sobre objetivos y DP sobre la empresa informante emitidos en 2008; DP sobre medición planificado para 2009; y DC sobre elementos patrimoniales y reconocimiento planificado para 2010).
- Lineamientos sobre la medición del valor razonable (ED publicado en el primer semestre de 2009).
- Presentación de estados financieros – Fase B (ED planificado para 2010).
- Beneficios post-empleo (ED planificado para el segundo semestre de 2009).
- Reconocimiento de ingresos (ED planificado para 2010).
- Pasivo y patrimonio neto (ED planificado para el segundo semestre de 2009).
- Instrumentos financieros- Sustitución de la NIC 39 (Se ha dividido en varios proyectos; planificado el primer ED para el primer semestre de 2009 y el resto a lo largo del año).
- Baja de activos y pasivos (ED publicado en marzo de 2009).
- Consolidación, incluidas las Entidades de Propósito Especial (ED publicado en diciembre de 2008).
- Activos Intangibles (no forman parte de la agenda activa).
- Arrendamientos (DP publicado en marzo de 2009).

## Las NIIF en Canadá

Actualmente las empresas canadienses que cotizan en Estados Unidos están autorizadas a utilizar los US GAAP para presentar la información financiera en su país. Los emisores de títulos extranjeros tienen permitido aplicar las NIIF en Canadá. Las empresas canadienses que están obligadas a publicar sus resultados tendrán que aplicar las NIIF en los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2011 o con posterioridad a dicha fecha. El uso anticipado de las NIIF se permite en determinados casos con el visto bueno del correspondiente organismo regulador del mercado de valores. Las entidades sin fines de lucro y los planes de pensiones están excluidos y no estarán obligados a adoptar las NIIF.

## Las NIIF en otros países del continente americano

Chile implementa por fases las NIIF para las empresas de oferta pública a partir de 2009. Las empresas de oferta pública y los bancos en Brasil están obligados a empezar a aplicar las NIIF en 2010. La Comisión Nacional Bancaria y de Valores de México ha anunciado que todas las sociedades que cotizan sus valores negociables deberán aplicar las NIIF a partir de 2012. Las NIIF ya son obligatorias en otros países, como Ecuador y Venezuela.

## **Las NIIF en países de Asia-Pacífico**

Los países de Asia-Pacífico están adoptando distintos enfoques con respecto a la convergencia de los PCGA con las NIIF para empresas nacionales de oferta pública.

Mongolia requiere adoptar las NIIF a todas las empresas nacionales de oferta pública.

Australia, Hong Kong, Corea (entrada en vigencia en 2011, permitidas desde 2009), Nueva Zelanda y Sri Lanka (entrada en vigencia en 2011) están adoptando este enfoque. Las fechas de entrada en vigencia y los períodos de transición pueden diferir de lo previsto en las NIIF. Nueva Zelanda ha eliminado algunas opciones de principios contables y ha añadido algunos requisitos de exposición y lineamientos.

Filipinas y Singapur han adoptado la mayoría de las NIIF, pero han modificado algunas.

India, Malasia, Pakistán y Tailandia han adoptado determinadas NIIF, pero existen diferencias con respecto a otras normas nacionales. India ha anunciado un plan para la plena adopción de las NIIF como Normas Indias de Información Financiera a partir de 2011; mientras Malasia hará lo mismo para el 2012.

## **Las NIIF se tienen en cuenta para desarrollar PCGA nacionales**

Esto se produce en distintos grados en Indonesia, Japón.

En febrero de 2006, China adoptó una nueva Norma Básica y 38 nuevas Normas Contables coherentes con las NIIF.

Japón ha permitido la adopción de las NIIF.

## **La situación de las normas contables argentinas antes de la Resolución 282/03**

La FACPCE inició el proceso de armonización con las Normas Internacionales de Contabilidad en 1998, y desde entonces se gestaron las Resoluciones Técnicas 16 hasta 21 y las Interpretaciones de normas contables y de auditoría 1 hasta 3.

Los cambios más importantes estuvieron en las resoluciones (RT 16 a RT 19), las que se aprobaron el 8 de diciembre de 2000 en la Junta de Gobierno realizada en Esquel (Chubut).

A partir de ese momento, los 24 Consejos Profesionales<sup>1</sup> comenzaron con el proceso de adopción en su jurisdicción de las normas aprobadas.

Esta etapa duró hasta el 2002, cuando se terminaron de aprobar en todos los Consejos las RT iniciales.

El resultado de este proceso de aprobación fue que no todos los Consejos Profesionales aprobaron las normas en el estado original, sino que algunos les

---

<sup>1</sup> En esa fecha el Consejo de CABA se encontraba adherido a la FACPCE, constituyendo 24 los Consejos Adheridos.

realizaron modificaciones o establecieron fechas de vigencia distintas a las propuestas.

Si se realiza un inventario de la variedad de diferencias, se observan, entre otras, las siguientes particularidades:

- Diferencias en las fechas de vigencia de las RT;
- Diferencias en la caracterización de los Entes Pequeños (Epeq)<sup>2</sup>;
- Distinto monto de ventas anuales;
- Menores exigencias para poder ser considerado Epeq;
- Diferencias en las dispensas otorgadas a los Epeq;
- En algunos Consejos se permitía que el impuesto a las ganancias se contabilice, opcionalmente, por el método del diferido o por el método que toma el valor que surge de la declaración jurada impositiva;
- El agrupamiento de los bienes de uso para comparar su valor contable con su valor recuperable, podía hacerse, en forma opcional, en función de la actividad que realiza el ente o en forma global (agrupando todos los bienes);
- Creación del Ente Mediano por parte de algunos Consejos, con las mismas dispensas otorgadas a los Epeq, y con un plazo de vigencia hasta el ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2005;
- Algún Consejo no había aprobado la registración contable del impuesto a las ganancias por el método diferido;
- Algún Consejo había establecido la opción de utilizar cualquier método para la registración del impuesto a las ganancias, sin limitación de tiempo y para todos los entes.

Por su parte, el Consejo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se había retirado de la FACPCE; situación que pesó al momento de la aprobación de las RT mencionadas por parte de este Consejo. En efecto, la aprobación se realizó:

- Modificando aspectos formales de las RT, en forma innecesaria<sup>3</sup>,
- Incluyendo temas nuevos no tratados en las normas originales, ni en las Normas Internacionales de Contabilidad, y que representan una diferencia con ellas<sup>4</sup>;
- Planteando tratamientos diferentes a determinadas cuestiones contables<sup>5</sup>;

El retiro del Consejo de la C.A.B.A antedicho provocó que las normas contables profesionales tuvieran vigencia en dos zonas diferentes

---

<sup>2</sup> Los Entes Pequeños (Epeq) tienen la opción de aplicar algunas dispensas en las normas contables vigentes de acuerdo con el Anexo A de la RT 17 y RT 18.

<sup>3</sup> Un ejemplo es la inclusión en la RT 16 de la definición de contabilidad como una “tecnología social”.

<sup>4</sup> Es, entre otros, el caso de la inclusión como costo de producción (inclusión en el valor del activo) de los intereses devengados con posterioridad al momento en que el bien de uso haya finalizado su proceso productivo y se encuentre en condiciones de ser utilizado.

<sup>5</sup> Es el caso, entre otros, de que los resultados diferidos enviados al patrimonio neto por las RT y por las NIC, este Consejo los envía a un capítulo entre el pasivo y el patrimonio neto, que denomina “diferencias transitorias”.



Esta situación no era deseada por los interesados en los estados contables, tales como:

- a) Los entes que emiten los estados contables, que pudieran tener intereses comerciales en una jurisdicción distinta que la que corresponde a su domicilio ( por sus proveedores, por sus inversores, por sus empresas relacionadas, etc).
- b) Los profesionales que deben emitir el informe de auditoría sobre la confección de estos estados contables de sus clientes, emitidos con distintas normas contables, según el domicilio de los mismos;
- c) Los inversores actuales y potenciales, que utilizan los estados contables como una base para determinar el valor de la empresa ; y
- d) Otros numerosos usuarios que tuvieron actuación en distintas jurisdicciones del país.

Es evidente el esfuerzo adicional que provocaba esta situación:

- a) económicos (mayores esfuerzos relacionados con diversos aspectos de la información contable);
- b) humanos (los recursos humanos debían ocuparse en una actividad innecesaria; detectar las diferencias y evaluar el efecto que se produce a los efectos de orientar al usuario);
- c) otros (discusiones doctrinarias, críticas diversas a la situación planteada, disyuntiva para los organismos de contralor que adoptan las normas contables, etc.)

## **2) Decisión tomada por la FACPCE en septiembre del 2002**

En oportunidad de realizarse la Junta de Gobierno de la FACPCE, en la ciudad de Catamarca, el 27 de septiembre de 2002, los representantes de los veintitrés Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, firmaron un acta donde se comprometieron a la concreción de una serie de hechos tendientes a lograr, por primera vez, la total armonización de las normas contables, de auditoría y de ética en todo el ámbito del interior del país.

Lo aprobado tiene dos líneas de trabajo definidas:

- a) en relación con las normas aprobadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE hasta ese momento:
  - 1) aprobación por parte de todos los Consejos Profesionales, de las Resoluciones Técnicas (RT) y otras resoluciones de carácter técnico, que aún no se encontraran aprobadas;
  - 2) estudio por parte de la Comisión Asesora Técnica, organismo integrante del CECyT, de las diferencias existentes entre los Consejos Profesionales, discusión de las mismas, su viabilidad técnica y sus razones, y elaboración de una propuesta de armonización integral entre los tres tipos de normas (contables, de auditoría y de ética);
- b) en relación con las futuras normas:

- 1) búsqueda de una amplia participación de los profesionales, comisiones técnicas de cada Consejo, y otros, en el período de análisis y discusión pública de cada propuesta de norma;
- 2) aprobación por parte de cada Consejo Profesional de las normas aprobadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE, en un plazo no mayor a los tres meses<sup>6</sup>, y con un plazo de vigencia igual al propuesto o con una diferencia que no supere los ciento ochenta días.

### **3. Trabajo realizado por los Consejos Profesionales y por el CECyT**

Los Consejos Profesionales cumplieron con el compromiso asumido, y en la mayoría de los casos, las normas aprobadas por la Junta de Gobierno resultan aprobadas por cada Consejo Profesional antes de la realización de la siguiente Junta de Gobierno. Los pocos casos en que no se logra este objetivo, generalmente por razones legales<sup>7</sup> son analizados en un punto específico de tratamiento en la Junta de Gobierno, y son planteadas las alternativas de solución<sup>8</sup>. En todos los casos se ha logrado superar estas dificultades y en la siguiente Junta, se encuentra aprobada la norma planteada.

El CECyT, a través de la Comisión Asesora Técnica<sup>9</sup>, realizó una intensa actividad para lograr:

- a) identificar todas las diferencias existentes en la aprobación por parte de los Consejos Profesionales en las normas contables, de auditoría y de ética.
- b) Consensuar entre los representantes de todos los Consejos Profesionales, una posición única en relación con las normas mencionadas;
- c) Elaborar una propuesta, para ser sometida a discusión en la Junta de Gobierno, que logre una armonización de las normas citadas.

Este trabajo se realizó durante 180 días, con la participación activa de todos los Consejos Profesionales, y se obtuvo la propuesta indicada en el inciso c) anterior, la que fue sometida a consideración de la Junta de Gobierno celebrada en Corrientes el 4 de Julio del 2003.

---

<sup>6</sup> Es el intervalo aproximado entre la realización de cada Junta de Gobierno, ya que se realizan cuatro reuniones en el año calendario.

<sup>7</sup> Algunos Consejos Profesionales deben aprobar sus normas técnicas mediante Asamblea de sus matriculados, lo que genera atrasos en su concreción, en razón de los plazos legales existentes.

<sup>8</sup> El hecho de ser incluido como punto específico en el informe que realice el Director General del CECyT a la Junta de Gobierno, demuestra la importancia política que los Consejos Profesionales han otorgado al objetivo de la armonización total.

<sup>9</sup> Esta Comisión fue creada por la Resolución 242 – 02 de la Mesa Directiva y luego ratificada por la modificación del Reglamento del CECyT, aprobado en la Junta de Gobierno del 27 – 09 – 02.

#### 4. La Junta de Gobierno del 4 de julio aprueba la resolución 282/03

La Junta de Gobierno mencionada, luego del análisis realizado en su seno, aprobó la resolución 282 – 03, que lleva como título **Resolución general de armonización de normas contables**.

##### 4.1. Estructura de la Res. 282/03

La estructura de la Res. 282 – 03 puede sintetizarse en este cuadro:

Considerandos	Explicación de las razones de esta resolución	
Artículos de la Resolución	Primero	Aprueba modificaciones a las RT 17,18 Y 19 indicadas en el Anexo
	Segundo	Dispensas temporales para la aplicación de distintas normas de la RT 17 Y 19
	Tercero	Derogación de la Resolución 266-02
	Cuarto	Pedido al CECyT para elaborar el texto ordenado de Resoluciones técnicas
	Quinto	De forma
	Reemplazo del Anexo A de la RT 17 y 18 (Entes pequeños)	

Anexo	Eliminación de las alternativas admitidas por el último párrafo de las secciones 4.5.1, 4.5.4, 4.5.6 y 4.4.9 de la RT 17
	Eliminación de la alternativa permitida en la sección 4.2.2.2. y reordenamiento de la sección 4.2.2 de la RT 17
	Eliminación de la alternativa existente para la segregación de los Componentes financieros implícitos de la sección 4.6 de la RT 17
	Eliminación de las alternativas existentes en la sección 5.3. y 5.15 de la RT 17
	Inclusión en el cuerpo de la RT de los cambios aprobados por la Res. 266: medición al cierre de otras cuentas a cobrar y otras cuentas a pagar cuando hay dificultades para encontrar la tasa del mercado y medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos

##### 4.2. Las dispensas transitorias de la Resolución 282/03

Como se expuso en el cuadro anterior, el artículo 2º de la Resolución 266 – 02 estableció una serie de dispensas en la aplicación de algunas normas de las Resoluciones vigentes.

En los cuadros siguientes se observan los permisos, clasificados en dos grupos:

- a) dispensas para todos los entes; y
- b) dispensas para los Entes Pequeños (Epeq).

Para todos los entes  Las dispensas es para los 2 Primeros ejercicios de Aplicación de la RT 17	Segregación de los componentes financieros implícitos en la medición inicial	El ente puede no segregar los CFI en la medición inicial de cuentas a cobrar y a pagar comerciales. Pero debe hacerlo sobre los saldos de activos y pasivos existentes al cierre.
	Medición al inicio de otros créditos y otros pasivos en moneda.	El ente puede medir estos rubros sin aplicar el valor actual del flujo de fondos esperado (VAFF) en la medición actual.
	Medición al cierre de cuentas a cobrar y a pagar en moneda que se mantengan hasta el vencimiento y se hubiera aplicado alguna de las dispensas anteriores.	El ente podrá utilizar la tasa correspondiente al cierre del ejercicio en reemplazo de las tasas correspondiente al momento de la medición inicial

Para los entes pequeños (Epeq)  Las dispensas es para los 3 primeros ejercicios de aplicación de la RT 17	Información a suministrar si el ente Aplica alguna de las dispensas aprobadas	En el estado de resultados se expondrá el renglón de <b>resultados financieros y por tenencia</b> sin abrir, ni en el cuerpo ni en la información complementaria, excepto que alguna disposición legal obligara al ente a informar algún elemento incluido en este renglón. El renglón correspondiente al <b>resultado bruto</b> no se expondrá.  Una nota en la información complementaria indicando la limitación que tiene la exposición de las causas que originan los resultados en el Estado de Resultados
	Aplicación del método del diferido en la medición del impuesto a las ganancias	El ente podrá no utilizar el método del impuesto diferido en la medición del impuesto a las ganancias
	Comparación del valor contable de los bienes de uso, con su valor recuperable	A opción del ente podrá realizarse agrupándolos por actividad o agrupándolos en forma global.
	El Estado de Flujo de Efectivo	El ente, si además de Epeq, no está incluido en la RT 11 y no es sociedad cooperativa, podrá no presentar este estado. Pero, si en algún momento lo presenta, debe continuar haciéndolo en el futuro.
	Resto de las dispensas admitidas para todos los entes	Se aplica también a los Epeq, pero durante los tres primeros ejercicios de aplicación

Es importante destacar que las dispensas, con un horizonte temporal de dos y de tres ejercicios, se refiere a ejercicios de aplicación de la RT 17, desde la primera vez que hubiera sido aplicada, y no desde la aprobación de la Resolución 282/03.

En consecuencia, cada ente tiene que considerar durante cuantos ejercicios ha aplicado las nuevas resoluciones técnicas. Esta aplicación puede haber

ocurrido por la vigencia aprobada por cada Consejo Profesional, o porque el ente haya decidido su aplicación anticipada.

### **Los cambios en las disposiciones de las R.T. Anexo A de la RT 17 y RT 18**

El Anexo A de la RT 17 y 18 estableció una serie de dispensas para los llamados entes pequeños (Epeq). Para ello:

- a) definió las condiciones para que un ente pueda ser considerado Ente Pequeño (Epeq), y
- b) Enumeró las dispensas que le son aplicables.

La Resolución 282 – 03 modificó el Anexo A mencionado en los siguientes aspectos:

- a) redujo las condiciones para ser incluido como Ente pequeño, lo que provoca en la práctica que una mayor cantidad de entidades podrán utilizar las dispensas. Así solo quedaron:

- Montos de ventas anuales;
- No haga oferta pública de sus títulos ( acciones o deudas);
- No realice operaciones de capitalización o ahorro; y
- No sea controlante o controlada de un Ente que no es ente pequeño.

b) Aumentó el monto de ventas anuales de \$ 5.000.000 a \$ 6.000.000, con base en el mes de diciembre de 2001, lo que implica su permanente actualización por el I.P.I.M. para conocer el valor ajustado.

Por lo tanto, la Resolución 282/03 es el producto final del proceso de armonización iniciado por los veintitrés Consejos Profesionales adheridos a la FACPCE, en relación con las normas contables profesionales vigentes.

Una vez que la misma sea adoptada por cada uno de los Consejos Profesionales<sup>10</sup>, las normas contables profesionales vigentes serán únicas en todos los Consejos Profesionales del país.

Las únicas diferencias se refieren a:

- a) la existencia del Ente Mediano: situación que subsiste hasta el ejercicio iniciado a partir del 1 de enero del 2005, y
- b) las dispensas temporarias introducidas por la Resolución 282 – 03 que tiene como aplicación los dos primeros ejercicios de aplicación de la RT 17 (para el caso de los entes en general) y los tres primeros ejercicios de aplicación (para el caso de los Entes Pequeños). En razón de que no todos los Consejos Profesionales tienen la misma fecha de inicio para la aplicación de la RT 17, subsistirán algunas diferencias en el tiempo de aplicación.

---

<sup>10</sup> Según el Acta Compromiso de Catamarca, la adopción por cada uno de los Consejos Profesionales debería realizarse antes de diciembre del 2003 (fecha de realización de la próxima Junta de Gobierno).

Este logro evidenciaba el interés de los Consejos Profesionales adheridos a la FACPCE de ir hacia lo más adecuado en materia de normas contables:

- a) la existencia de normas contables únicas en todo el país;
- b) la disminución de alternativas en la aplicación de las normas contables;
- c) la búsqueda de normas contables de la mejor calidad

### **Las NIIF en Argentina**

Se previó que las sociedades de oferta pública, tanto por su capital como por obligaciones negociables, comenzaran a presentar información con aplicación plena y sus reservas de NIIF desde el primer trimestre de los ejercicios que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2011. Esta obligación se dió a partir de la adopción por la Comisión Nacional de Valores de una norma profesional, la Resolución Técnica N° 26 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. A su vez esta Resolución Técnica es la que adopta de manera plena y sin reservas las NIIF para su aplicación obligatoria por las empresas de oferta pública y admite la adopción voluntaria de tales normas para toda otra sociedad en el país. Es una tradición de largo tiempo en Argentina que las entidades que por su ramo o por su tipo de personalidad jurídica tienen organismos de control especializados, como el Banco Central de la República Argentina, o la Superintendencia de Seguros de la Nación, entre otros, utilicen en la preparación de sus estados contables las normas contables de los respectivos organismos de control. Por esa razón, quedan fuera del ámbito de la Resolución Técnica y quedaron asimismo fuera del ámbito de la Resolución General que emita la Comisión Nacional de Valores las entidades financieras, compañías de seguros, sociedades cooperativas y asociaciones civiles.

Este proceso de adopción de las NIIF en la Argentina fue el resultado de un proceso desarrollado en conjunto por la Comisión Nacional de Valores y la Bolsa de Comercio de Buenos Aires con la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Se trabajó primero en la preparación de un plan detallado de implementación. La fecha de transición para los primeros ejercicios en que resultó de aplicación la nueva normativa fué el 1 de enero de 2010 y se previó en los estados contables de los ejercicios que terminarán el 31 de diciembre de 2009 y 2010 la inclusión de información adicional preparatoria de la utilización plena de las NIIF, para que el inversor o los lectores y analistas de información contable puedan interpretar apropiadamente las cifras. En los estados financieros correspondientes al primer ejercicio de aplicación (con término el 31 de diciembre de 2011) debieron presentarse como información complementaria las conciliaciones de resultados y de patrimonio que requiere la NIIF 1, que es la que servirá para hacer la transición entre las normas contables profesionales argentinas y las NIIF.

## 2.2 LA APLICACIÓN DE LA NIIF PARA PYMES EN LA REPUBLICA ARGENTINA.

La Resolución Técnica N° 26 del 20/03/2009 estableció la adopción de los Estándares de Información Financiera del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyMes).

Esta resolución tendrá vigencia para los estados contables correspondientes a ejercicios anuales que se inicien a partir del 1° de enero de 2012 –inclusive- y para los estados contables de períodos intermedios correspondientes a los referidos ejercicios admitiéndose su aplicación anticipada a partir del 01/01/2011.

El nuevo esquema que surge de la RT26 establece que las empresas que deben aplicar las NIIF en forma obligatoria son:

- las entidades incluidas en el régimen de oferta pública de la ley 17.811 sea por su capital; por sus obligaciones negociables; o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en ese régimen.

Exceptuando a las que:

### **aún estando bajo el control de la CNV:**

1. la CNV les permite criterios contables de otros organismos de control (entidades financieras, compañías de seguro, cooperativas y asociaciones civiles).
2. Las que califiquen como pequeñas y medianas empresas, de acuerdo a lo dispuesto por la Subsecretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional – SEPYME - o la CNV.
3. empresas del panel de Pyme que no están registradas en el régimen de oferta pública por su capital ni por sus obligaciones negociables, sino que operan en otras formas de financiación;

4. Las restantes entidades bajo control de la CNV, tales como:  
Sociedades gerentes y depositarias de fondos comunes de inversión;  
Fondos comunes de inversión; Fiduciarios ordinarios públicos y  
fiduciarios financieros, inscriptos en los registros que lleva la CNV;  
Fideicomisos financieros autorizados a la oferta pública; Mercados de  
futuros y opciones; Entidades autorreguladas no bursátiles; Bolsas de  
comercio con o sin mercado de valores adherido; Cajas de valores;  
Entidades de compensación y liquidación; y Cámaras de  
compensación y liquidación de futuros y opciones.

#### APLICACIÓN OPCIONAL DE LAS NIIF O DE LA NIIF PARA LAS PYMES.

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

<p>1. Las NIIF</p> <p><i>(es decir que las no obligadas pueden aplicarlas en forma voluntaria)</i></p>	<p>2. La NIIF para las PyMES</p> <p><i>(No podrán utilizar NIIF para las PyMES las entidades que estén expresamente excluidas de su alcance.)</i></p>	<p>3. Las normas contables profesionales emitidas por la FACPCE exceptuando a la RT 26.</p>
--	---	---

#### BREVE DESCRIPCIÓN DE LAS NIIF

Son normas que, al ser de aplicación obligatoria en los entes privados que hacen oferta pública de sus títulos de deuda o capital, tienen como objetivo fundamental la satisfacción de las necesidades de información del **inversor potencial**. No es el propietario el principal usuario sino el inversor bursátil que va a invertir en la empresa.

Los estados contables deben ser acompañados de mucha información complementaria proyectando el futuro, teniendo en cuenta el Activo y el Pasivo del ente.

Estas normas están en permanente revisión. Requieren muchas tareas de Auditoría y también altos costos de implementación.



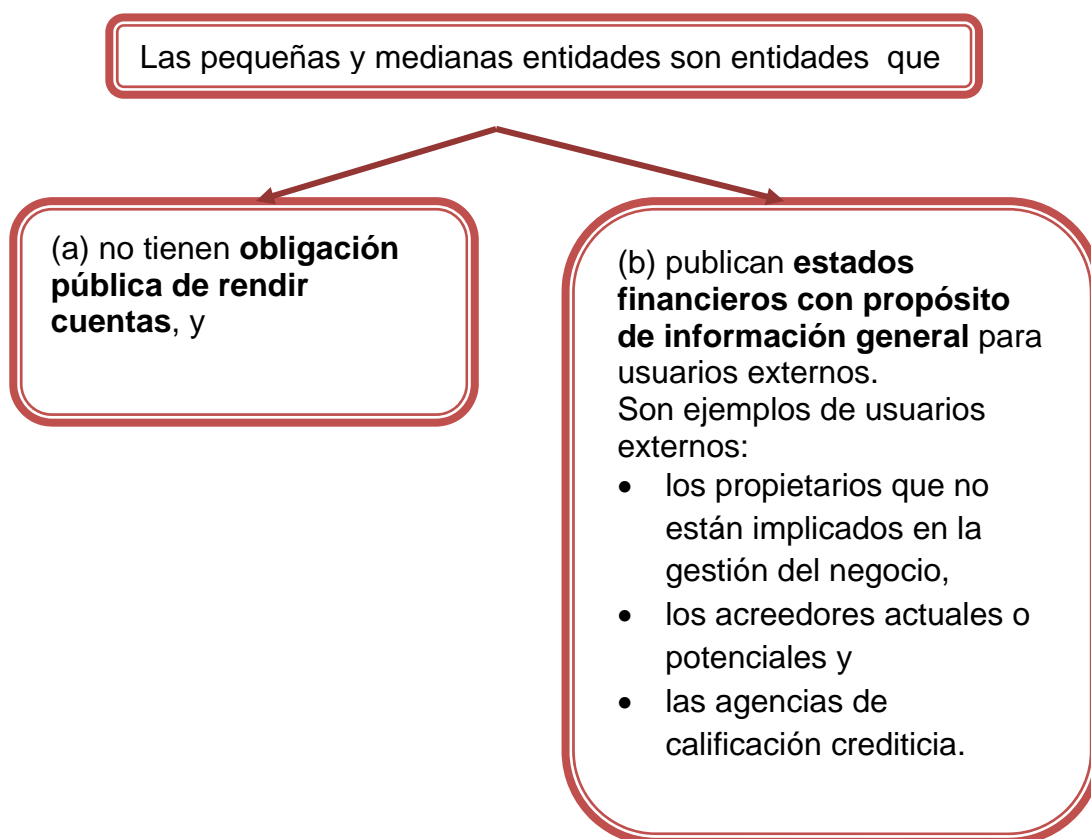
## NIIF PARA LAS PyMES.

Es una norma basada en las NIIF pero diseñada especialmente para las PyMES. Los requerimientos de presentación son más reducidos y son más simples los de reconocimiento y medición.

No se incluyen informaciones que no son necesarias para las PyMes, por ejemplo información sobre el futuro y, mientras las NIIF ofrecen muchas alternativas de valuación, la NIIF para PyMES eligen la alternativa más simple.

## CONCEPTO PyME

Para el IASB el concepto PyME es el siguiente:



Una entidad tiene **obligación pública de rendir cuentas** si:

(a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o

(b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

Es posible que algunas entidades mantengan activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros porque mantienen y gestionan recursos financieros que les han confiado clientes o miembros que no están implicados en la gestión de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por motivos secundarios a la actividad principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas que requieran el pago de un depósito nominal para la afiliación y los vendedores que reciban el pago con anterioridad a la entrega de artículos o servicios como las compañías que prestan servicios públicos), esto no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas.

Vemos que el concepto PyME abarca exclusivamente a las empresas que no cotizan en bolsa. Económicamente, la empresa puede ser pequeña o grande, puede ser subsidiaria de una empresa que cotiza, puede prestar servicios públicos, pero solamente se considerará PyME si no cotiza en bolsa.

## **ENTE EMISOR DE LAS NIIF**

Las NIIF y la NIIF para PyME son las emitidas por el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) en su versión oficial en español.

La RT 26 detalla en su Anexo el listado de las NIIF que se adoptaron con su descripción y la fecha de aprobación o de modificación.

## **APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES ARGENTINAS**

Los entes que no estén obligados a presentar sus estados contables de acuerdo a las NIIF o que no deseen aplicar la NIIF para PyMES continuarán aplicando las resoluciones técnicas de la FACPCE excluyendo la RT N°26.

## **2.3 MARCO CONCEPTUAL COMPARADO**

Si bien el presente trabajo comprende el análisis de los criterios de valuación de los rubros inventarios y propiedades, plantas y equipo y su comparación con la resolución técnica N° 17 de la FACPCE, se considera conveniente incluir en el análisis algunos puntos del marco conceptual de ambas normas seleccionando aquellos que influyen en la valuación de los rubros.

Con esta finalidad se analizarán los siguientes puntos:

1. Cualidades que hacen que la información de los estados financieros sea útil.
2. Descripción de los conceptos y principios básicos subyacentes a los estados financieros.

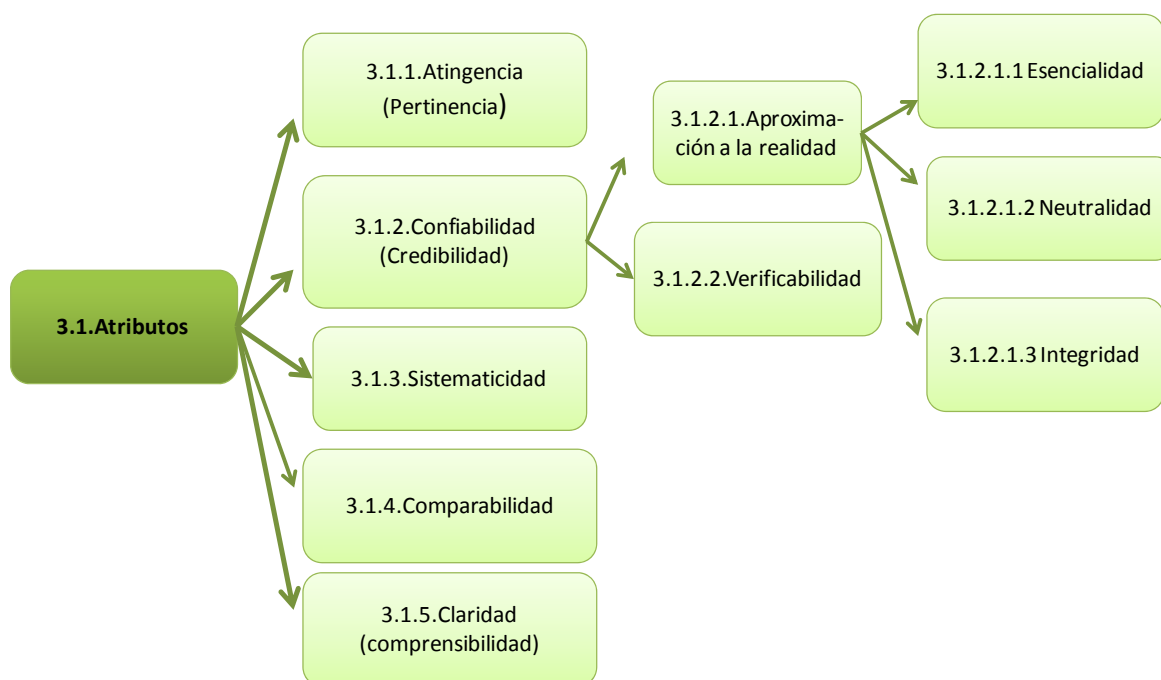
Se han seleccionado estos conceptos porque acompañan e influyen continuamente en el trabajo de valuación de los rubros.

### **1) CUALIDADES QUE HACEN QUE LA INFORMACIÓN FINANCIERA SEA ÚTIL**

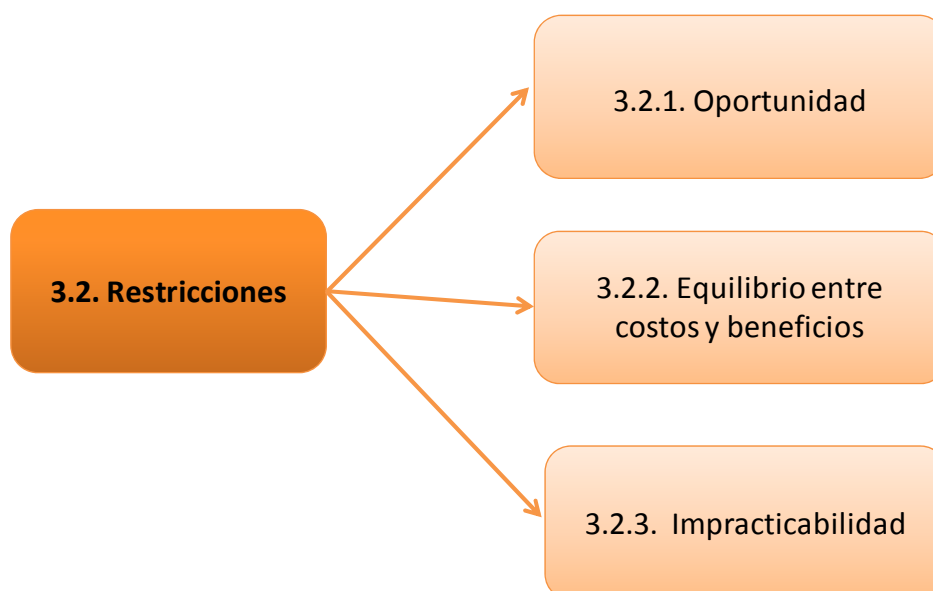
Para analizar este punto debemos comparar los Requisitos de la información contenida en los Estados Contables enunciados por la RT 16 en el punto 3 y los puntos 2.7 a 2.14 de la NIIF para PyMES.

El siguiente cuadro tiene como objetivo clarificar el ordenamiento de los conceptos de la RT 16. En ella los conceptos se presentan en dos grandes títulos: Atributos y restricciones. Dependiendo de ellos se definen los restantes conceptos tendientes a definir las características de la información financiera.

## Requisitos de la información contenida en los estados contables



## Requisitos de la información contenida en los estados contables



La NIIF para PyMES enuncian las cualidades sin clasificarlas y son las siguientes:

2.4 Comprensibilidad
2.5 Relevancia
2.6 Materialidad o importancia relativa
2.7 Fiabilidad
2.8 Esencialidad
2.9 Prudencia
2.10 Integridad
2.11 Comparabilidad
2.12 Oportunidad
2.13 Equilibrio entre costo y beneficio

Concluyen en el punto 2.14 indicando los beneficios de la información financiera.

Un análisis y comparación del desarrollo de cada concepto permite establecer las siguientes equivalencias entre los mismos.

<b>RT 16</b> <b>Título 3</b>	<b>NIIF para PyMES</b> <b>Sección 2.</b>
3.1.5 Claridad (Comprensibilidad)	2.4 Comprensibilidad
3.1.1 Pertinencia (Atingencia)	2.5 Relevancia
7. Desviaciones aceptables y significación.	2.6 Materialidad o importancia relativa
3.1.2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)	2.7 Fiabilidad
3.1.2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma)	2.8 Esencialidad
3.1.2.1. Aproximación a la realidad	2.9 Prudencia
3.1.2.1.3 Integridad	2.10 Integridad
3.1.4. Comparabilidad	2.11 Comparabilidad
3.2.1. Oportunidad	2.12 Oportunidad
3.2.2 Equilibrio entre costo y beneficio	2.13 Equilibrio entre costo y beneficio

Para ver la similitud de los textos, éstos se presentan en el siguiente cuadro:

<p style="text-align: center;"><b>RT 16</b> Título 3</p>	<p style="text-align: center;"><b>NIIF para PyMES</b> Sección 2.</p>
<p><b>3.1.5. Claridad (comprensibilidad)</b> La información debe prepararse utilizando un lenguaje preciso, que evite las ambigüedades, y que sea inteligible y fácil de comprender por los usuarios que estén dispuestos a estudiarla diligentemente y que tengan un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de la terminología propia de los estados contables. Los estados contables no deben excluir información pertinente a las necesidades de sus <i>usuarios tipo</i> por el mero hecho de que su complejidad la haga de difícil comprensión para alguno o algunos de ellos.</p>	<p><b>Comprensibilidad</b> <b>2.4</b> La información proporcionada en los estados financieros debe presentarse de modo que sea comprensible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable. Sin embargo, la necesidad de comprensibilidad no permite omitir información relevante por el mero hecho de que esta pueda ser demasiado difícil de comprender para determinados usuarios.</p>
<p>Ambos textos son muy similares. Se refieren a una terminología clara para quienes tienen conocimientos razonables de las actividades económicas y de la no exclusión de información de difícil comprensión.</p>	
<p><b>3.1.1. Pertinencia (atingencia)</b> La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los <i>usuarios tipo</i> referidos en el capítulo 2 (<i>Objetivo de los estados contables</i>). En general, esto ocurre con la información que: a) permite a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente (tiene un <i>valor confirmatorio</i>) o bien: b) ayuda a los usuarios a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias futuras de los hechos pasados o presentes (tiene un <i>valor predictivo</i>). Son ejemplos de informaciones pertinentes las enunciadas en el capítulo 2 (<i>Objetivo de los estados contables</i>).</p>	<p><b>Relevancia</b> <b>2.5</b> La información proporcionada en los estados financieros debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios. La información tiene la cualidad de relevancia cuando puede ejercer influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad.</p>

Ambos textos establecen que la información debe facilitar la toma de decisiones y que tiene que tener valor confirmatorio y/o predictivo.

### **7. Desviaciones aceptables y significación.**

Son admisibles las desviaciones a lo prescrito por las normas contables profesionales que no afecten significativamente a la información contenida en los estados contables. Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podría tomar alguno de sus usuarios. Esto significa que sólo se admiten las desviaciones que no induzcan a los usuarios de los estados contables a tomar decisiones distintas a las que probablemente tomarían si la información contable hubiera sido preparada aplicando estrictamente las normas contables profesionales. Los problemas que habitualmente deben evaluarse a la luz del concepto de significación son:

- a) la omisión injustificada de elementos de los estados contables o de otras informaciones requeridas por las normas contables profesionales;
- b) la aplicación de criterios de medición contable distintos a los requeridos por las normas contables profesionales;
- c) la comisión de errores en la aplicación de los criterios previstos por las normas contables profesionales.

### **Materialidad o importancia relativa**

**2.6** La información es material y por ello es relevante, si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

La materialidad (importancia relativa) depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación errónea. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la NIIF para las PYMES, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad.

Ambas normas establecen que es significativa aquella información que pueda cambiar la decisión de un usuario. La RT 16 además ejemplifica en qué casos se debe analizar la significatividad de un desvío.

### 3.1.2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

Para que la información contable se aproxime a la realidad, no debe estar sesgada, deformada para favorecer al ente emisor o para influir la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular. Los estados contables no son neutrales si, a través de la selección o presentación de información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado.

Para que los estados contables sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad. Se considera que una medición de un fenómeno es objetiva cuando varios observadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables, arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí.

El objetivo de lograr mediciones contables objetivas, no ha podido ser alcanzado en relación con ciertos hechos. En consecuencia, los estados contables no brindan informaciones cuantitativas sobre algunos activos y pasivos, como por ejemplo:

- a) ciertos intangibles (inseparables del negocio) que algunas empresas generan (como el valor llave y sus componentes);
- b) las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos y altamente probables, cuando su importe se desconoce y no existen bases confiables para su determinación.

### Fiabilidad

**2.7** La información proporcionada en los estados financieros debe ser fiable. La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente. Los estados financieros no están libres de sesgo (es decir, no son neutrales) si, debido a la selección o presentación de la información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado.

Las dos normas dicen que los estados contables no son neutrales si, a través de la selección o presentación de información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado.

La RT 16 avanza también sobre los casos en los que es imposible ser objetivo al reconocer y valorar un activo o un pasivo, indicando que por ello, esos activos



y pasivos no pueden incluirse en los estados contables.

### 3.1.2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma)

Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica. Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes.

### La esencia sobre la forma

**2.8** Las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en consideración a su forma legal. Esto mejora la fiabilidad de los estados financieros.

El concepto es coincidente considerando que la esencia de la operación es más importante que el instrumento que la formaliza.

### 3.1.2.1. Aproximación a la realidad

Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

Aunque la búsqueda de aproximación a la realidad es imperativa, es normal que la información contable sea inexacta. Esto se debe a que:

- a) la identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades;
- b) un número importante de acontecimientos y circunstancias (como la cobrabilidad de los créditos, la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos por garantías posventa) involucran

### Prudencia

**2.9** Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos sucesos y circunstancias se reconocen mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de prudencia en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o los gastos no se expresen en defecto. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite la infravaloración deliberada de activos o ingresos, o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo.

<p>incertidumbres sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:</p> <p>1) el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;</p> <p>2) las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.</p> <p>Al practicar las estimaciones recién referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos, ganancias o ingresos se midan en exceso, o que los pasivos, pérdidas o gastos se midan en defecto, pero tampoco lo es la aplicación de criterios contables que conduzcan a la medición en defecto de activos, ganancias o ingresos o a la medición en exceso de pasivos o gastos.</p> <p>Para que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de <i>esencialidad, neutralidad e integridad</i>.</p>	
<p>La definición de la RT 16 es más amplia ya que se refiere a que toda la información debe aproximarse a la realidad e indica qué requisitos deben cumplirse para tender a ello. En la última parte se refiere a las estimaciones. Es en ese punto donde conceptualmente coincide con el texto de la NIIF para PyMES.</p>	
<p><b>3.1.2.1.3. Integridad</b></p> <p>La información contenida en los estados contables debe ser completa. La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable.</p>	<p><b>Integridad</b></p> <p><b>2.10</b> Para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.</p>
<p>La información debe ser completa, es decir que debe incluir a toda la información significativa.</p>	

### 3.1.4. Comparabilidad

La información contenida en los estados contables de un ente debe ser susceptible de comparación con otras informaciones:

- a) del mismo ente a la misma fecha o período;
- b) del mismo ente a otras fechas o períodos;
- c) de otros entes.

Para que los datos informados por un ente en un juego de estados contables sean comparables entre sí se requiere:

- a) que todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida, en los términos de la sección 6.1 (unidad de medida);
- b) que los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes (por ejemplo: que el criterio de medición contable de las existencias de bienes para la venta se utilice también para determinar el costo de las mercaderías vendidas);
- c) que, cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o período, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases.

La máxima comparabilidad entre los datos contenidos en sucesivos juegos de estados contables del mismo emisor se lograría si:

- a) se mantuviese la utilización de las mismas reglas (*uniformidad o consecuencia*);
- b) los períodos comparados fuesen de igual duración;
- c) dichos períodos no estuvieran afectados por las consecuencias de

### Comparabilidad

**2.11** Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su situación financiera y su rendimiento financiero. Los usuarios también deben ser capaces de comparar los estados financieros de entidades diferentes, para evaluar su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo relativos.

Por tanto, la medida y presentación de los efectos financieros de transacciones similares y otros sucesos y condiciones deben ser llevadas a cabo de una forma uniforme por toda la entidad, a través del tiempo para esa entidad y también de una forma uniforme entre entidades.

Además, los usuarios deben estar informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en dichas políticas y de los efectos de estos cambios.

<p>operaciones estacionales; y d) no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación de nuevos negocios, la discontinuación de una actividad o una línea de producción o la ocurrencia de un siniestro que haya afectado las operaciones.</p> <p>Sin embargo, las tres últimas condiciones podrían no alcanzarse por razones fácticas y la primera debe dejarse de lado cuando se ponen en vigencia nuevas normas contables profesionales. En todos estos casos, los estados contables deberían contener información que atenúe los defectos de comparabilidad referidos.</p> <p>Al comparar estados contables de diversos entes se debe prestar atención a las normas contables aplicadas por cada uno de ellos, ya que la comparabilidad se vería dificultada si ellas difiriesen.</p>	
<p>Ambos textos se refieren a la comparabilidad de la información del ente a lo largo del tiempo y de la posibilidad de compararla con la información de otros entes. La RT 16 define también cuándo se logra la máxima comparabilidad. Hay casos en los que la comparabilidad se ve afectada indefectiblemente. En esos casos, se debe informar los efectos en las notas a los estados contables.</p>	
<p><b>3.2.1. Oportunidad</b></p> <p>La información debe suministrarse en tiempo conveniente para los usuarios, de modo tal que tenga la posibilidad de influir en la toma de decisiones. Un retraso indebido en la presentación de la información puede hacerle perder su pertinencia.</p> <p>Es necesario balancear los beneficios relativos de la presentación oportuna y de la confiabilidad de la información contable. Hay casos en que, para que no pierda su utilidad, la información sobre una transacción o hecho debe ser presentada antes de que todos los aspectos relacionados sean conocidos, lo que deteriora su confiabilidad. Si, en el mismo caso, la presentación se demorase hasta que</p>	<p><b>Oportunidad</b></p> <p><b>2.12</b> Para ser relevante, la información financiera debe ser capaz de influir en las decisiones económicas de los usuarios. La oportunidad implica proporcionar información dentro del periodo de tiempo para la decisión. Si hay un retraso indebido en la presentación de la información, esta puede perder su relevancia.</p> <p>La gerencia puede necesitar sopesar los méritos relativos de la presentación a tiempo frente al suministro de información fiable. Al conseguir un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, la consideración decisiva es como se satisfacen mejor las necesidades de los usuarios cuando toman sus</p>

<p>todos esos aspectos se conociesen, la información suministrada sería altamente confiable, pero de poca utilidad para los usuarios que hubiesen tenido que tomar decisiones en el intervalo.</p> <p>Para la búsqueda del equilibrio entre relevancia y confiabilidad, debería considerarse cómo se satisfacen mejor las necesidades de toma de decisiones económicas por parte de los <i>usuarios tipo</i>.</p>	<p>decisiones económicas.</p>
<p>Ambas normas se refieren al equilibrio entre confiabilidad y oportunidad. La medida está en la utilidad de la información para la toma de decisiones.</p>	
<p><b>3.2.2. Equilibrio entre costos y beneficios</b></p> <p>Desde un punto de vista social, los beneficios derivados de la disponibilidad de información deberían exceder a los costos de proporcionarla.</p> <p>La aplicación concreta de una prueba de costo-beneficio a cada caso particular no es sencilla porque los costos de preparar estados contables no recaen sobre los usuarios tipo definidos en este marco (excepto los propietarios del ente).</p> <p>Las normas contables profesionales no podrán dejar de aplicarse por razones de costo, pero éstas podrán ser consideradas cuando dichas normas acepten que, por dicha razón, se apliquen determinados procedimientos alternativos. En tales casos, son los emisores de los estados contables quienes deben demostrar que dichas razones de costo efectivamente existen.</p>	<p><b>Equilibrio entre costo y beneficio</b></p> <p><b>2.13</b> Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios y con frecuencia disfrutan de los beneficios de la información una amplia gama de usuarios externos.</p>
<p>Ambas norma recalcan que los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla indicando que esta medición es muy subjetiva y que, en tanto el costo lo soporta el ente emisor, en muchas oportunidades el usuario es externo.</p>	

Los siguientes requisitos de la información contable enunciados por la RT 16 no tienen uno equivalente en la NIIF para PyMES.:

### **ATRIBUTOS**

#### **3.1.2. Confiabilidad (credibilidad)**

La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que éstos la acepten para tomar sus decisiones.

Para que la información sea confiable, debe reunir los requisitos de *aproximación a la realidad y verificabilidad*.

#### **3.1.2.2. Verificabilidad**

Para que la información contable sea confiable, su representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.

#### **3.1.3. Sistemática**

La información contable suministrada debe estar orgánicamente ordenada, con base en las reglas contenidas en las normas contables profesionales.

### **RESTRICCIONES**

#### **3.2.3 Impracticabilidad**

La aplicación de una norma o criterio contable será impracticable cuando el ente no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Sobre el criterio de impracticabilidad se proporcionarán exenciones específicas en las resoluciones técnicas e interpretaciones al aplicar requerimientos particulares.

En la NIIF para PyMES, como último punto vinculado a la cualidad de la información contable figura el siguiente texto:

**2.14** La información financiera ayuda a los suministradores de capital a tomar mejores decisiones, lo que deriva en un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un costo inferior del capital para la economía en su conjunto. Las entidades individuales también disfrutan de beneficios, entre los que se incluyen un mejor acceso a los mercados de capitales, un efecto favorable sobre las relaciones públicas y posiblemente un costo inferior del capital.

Entre los beneficios también pueden incluirse mejores decisiones de la gerencia porque la información financiera que se usa de forma interna a menudo se basa, por lo menos en parte, en la información financiera preparada con propósito de información general.

De su lectura se deduce que los beneficiarios finales de la información financiera son los inversores y los receptores de capital. Los primeros invierten con más seguridad. Esto hace reducir el costo del capital para quien lo recibe.

En el último punto incluye dentro de los usuarios también a aquellos que gestionan al ente.

## 2) DESCRIPCIÓN DE LOS CONCEPTOS Y PRINCIPIOS BÁSICOS SUBYACENTES A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

A continuación se compararán los conceptos de los denominados “elementos de los estados contables” que ambas normas definen. La RT 16 los define en el título 4 y la NIIF para PyMES en los puntos 2.15 a 2.26.

RT 16 Título 4	NIIF para PyMES Sección 2.
<p><b>4.1.1. Activos</b> Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente). Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) canjearlo por efectivo o por otro activo;</li> <li>b) utilizarlo para cancelar una obligación; o</li> <li>c) distribuirlo a los propietarios del ente.</li> </ul> <p>Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos. En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión. La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) su conversión directa en efectivo;</li> <li>b) su empleo en conjunto con otros</li> </ul>	<p><b>2.15.a)</b> Un <b>activo</b> es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.</p> <p><b>2.16</b> Es posible que algunas partidas que cumplen la definición de activo o pasivo no se reconozcan como activos o como pasivos en el estado de situación financiera porque no satisfacen el criterio de <b>reconocimiento</b> establecido en los párrafos 2.27 a 2.32. En particular, la expectativa de que los beneficios económicos futuros fluirán a una entidad o desde ella, debe ser suficientemente certera como para cumplir el criterio de probabilidad antes de que se reconozca un activo o un pasivo.</p> <p><b>2.17</b> Los beneficios económicos futuros de un activo son su potencial para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de <b>equivalentes al efectivo</b> de la entidad. Esos flujos de efectivo pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.</p> <p><b>2.18</b> Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo, la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo. Algunos activos son intangibles.</p>

<p>activos, para producir bienes o servicios para la venta;</p> <p>c) su canje por otro activo;</p> <p>d) su utilización para la cancelación de una obligación;</p> <p>e) su distribución a los propietarios.</p> <p>Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.</p> <p>El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.</p>	<p><b>2.19</b> Al determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial.</p> <p>Así, por ejemplo, una propiedad mantenida en arrendamiento es un activo si la entidad controla los beneficios que se espera que fluyan de la propiedad.</p>
<p>Conceptualmente coinciden en la definición del Activo. La RT 16 es más amplia en los ejemplos, ya que indica qué significa que el bien tenga valor de cambio o de uso. (Las NIIF utilizan los términos utilización y disposición del bien). La RT 16 además ejemplifica cómo puede darse la contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo. La NIIF para PyMES al caracterizar los activos, solamente dicen que pueden ser tangibles o intangibles y que no se requiere de la propiedad de los mismos para considerarlos activo. La RT 16 contempla también las formas de adquisición, la posibilidad o no de venderlo por separado y la existencia o no de un costo previo. Es decir que la caracterización es más completa en la RT 16.</p>	
<p><b>4.1.2. Pasivos</b></p> <p>Un ente tiene un pasivo cuando:</p> <p>a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra;</p> <p>b) la cancelación de la obligación:</p> <p>1) es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable;</p> <p>2) deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor.</p> <p>Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente. Se considera que un ente ha asumido voluntariamente una obligación</p>	<p><b>2.15.b)</b> Un <b>pasivo</b> es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.</p> <p><b>2.20</b> Una característica esencial de un pasivo es que la entidad tiene una obligación presente de actuar de una forma determinada. La obligación puede ser una obligación legal o una obligación implícita. Una obligación legal es exigible legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato vinculante o de una norma legal. Una obligación implícita es aquélla que se deriva de las actuaciones de la entidad, cuando:</p>



<p>cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.</p> <p>La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización.</p> <p>La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí, al nacimiento de un pasivo.</p> <p>Generalmente, la cancelación total o parcial de un pasivo se produce mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) la entrega de efectivo u otro activo;</li> <li>b) la prestación de un servicio;</li> <li>c) el reemplazo de la obligación por otro pasivo;</li> <li>d) la conversión de la deuda en capital.</li> </ul> <p>Un pasivo puede también quedar cancelado debido a la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.</p> <p>En ciertos casos, los propietarios del ente pueden revestir también la calidad de acreedores. Así ocurre cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) le han vendido bienes o servicios al ente;</li> <li>b) le han hecho un préstamo; o</li> <li>c) tienen derecho a recibir el producido de una distribución de ganancias que ya ha sido declarada.</li> </ul>	<p>(a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración actual suficientemente específica, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y</p> <p>(b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.</p> <p><b>2.21</b> La cancelación de una obligación presente implica habitualmente el pago de efectivo, la transferencia de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra o la conversión de la obligación en patrimonio. Una obligación puede cancelarse también por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.</p>
<p>La NIIF para PyMES no se extiende en el tema de la posibilidad de que el propietario sea también acreedor del ente, en los restantes puntos, ambas normas son muy similares. La RT 16 incluye en su definición a los pasivos altamente probables. La NIIF para PyMES, no los incluye al definir los pasivos, pero los trata en el punto <b>2.39 y 2.40.</b>, cuyo texto es el siguiente:</p> <p><b>2.39.</b> Una entidad reconocerá un pasivo en el estado de situación financiera cuando</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la entidad tiene una obligación al final del periodo sobre el que se informa como resultado de un suceso pasado;</li> <li>(b) es probable que se requerirá a la entidad en la liquidación, la transferencia de recursos que incorporen beneficios económicos; y</li> <li>(c) el importe de la liquidación puede medirse de forma fiable.</li> </ul>	

**2.40** Un **pasivo contingente** es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones (b) y (c) del párrafo 2.39. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como pasivo, excepto en el caso de los pasivos contingentes de una adquirida en una combinación de negocios (véase la sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*).

Se observa que, de acuerdo a estos puntos, el pasivo contingente también se reconoce siempre que sea probable y cuantificable. El concepto de fiabilidad incluye a las estimaciones razonables.

**4.1.3. El patrimonio neto y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas**

El patrimonio neto de un ente resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados.

En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, es:

Patrimonio neto = Activo - Pasivo

Cuando se presenta información consolidada de una sociedad controlante y sus sociedades controladas, y parte del capital de éstas está en manos de otros accionistas, las participaciones de éstos sobre el patrimonio de dichas subsidiarias:

a) no integran el pasivo del grupo económico en tanto éste no haya asumido la obligación de entregar recursos o prestar servicios a los accionistas no controlantes (por ejemplo, con motivo de la aprobación de dividendos o de la disolución de la controlada);

b) no forman parte del patrimonio de la controlante porque no representan derechos de los accionistas de ésta.

En tales casos, es:

Patrimonio neto = Activo - Pasivo - Participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas

Por su origen, el patrimonio puede desagregarse así:

**2.15.c Patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

El Patrimonio es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos.

Se puede subclasificar en el estado de situación financiera. Por ejemplo, en una sociedad por acciones, las subclasificaciones pueden incluir fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas y ganancias o pérdidas reconocidas directamente en patrimonio.

<p>Patrimonio neto = Aportes + Resultados acumulados</p> <p>Excepción: puede haber entes sin fines de lucro que no tengan aportes.</p> <p>En este documento se considera <i>aportes</i> al conjunto de los aportes de los propietarios, incluyendo tanto al capital suscrito (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados. Los anticipos para futuras suscripciones de acciones sólo constituyen aportes no capitalizados cuando tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente integrados.</p> <p>Esto implica la adopción del criterio de que el <i>capital a mantener</i> es el <i>financiero</i> y no el que define un determinado nivel de actividad (habitualmente denominado <i>capital físico</i>).</p>	
<p>Comparando las normas vemos que la RT 16 denomina <b>Patrimonio Neto</b> a la diferencia entre activo y pasivo; para la NIIF para PyMES el nombre es <b>Patrimonio</b>. La RT 16 define qué se entiende por aportes y la adopción del criterio <i>capital financiero</i>, como capital a mantener.</p> <p>La RT 16 incluye en su definición a “ las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas”. Este punto es tratado por la NIIF para PyMES en la Sección 9 punto 20 que dice:</p> <p><b>9.20</b> “Una entidad presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora, como se requiere en el párrafo 4.2(q).”</p> <p>Veamos ahora qué dice el título 4.2. Este desarrolla la información a presentar en el estado de situación financiera. Los puntos <b>a al k</b> abarcan a los activos, del <b>l al p</b> son los pasivos y el <b>q</b> corresponde a: <b>Participaciones no controladoras</b>, presentadas dentro del <b>patrimonio</b> de forma separada al patrimonio atribuible a los <b>propietarios</b> de la <b>controladora</b>. Finalmente, el punto <b>r</b> se refiere al patrimonio de la controladora.</p> <p>En conclusión, la NIIF para PyMES, en la sección 4 y en la sección 9 expone a la situación patrimonial en el caso de los estados financieros consolidados como:</p> <p><b>Activo = Pasivo + Patrimonio (Participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas + Patrimonio de la controladora).</b></p>	

En cambio para la RT 16 es:

**Activo = Pasivo + Participaciones de accionistas no controlantes en el patrimonio de entidades controladas + Patrimonio Neto.**

Ya se han comparado los conceptos de Activo, Pasivo y Patrimonio Neto (o Patrimonio). Se comparará a continuación los conceptos de Ingresos, Gastos, Ganancias, Pérdidas, de acuerdo a cada una de las normas.

RT 16 Título 4	NIIF para PyMES Sección 2.
<p><b>4.2.2. Ingresos, Gastos, Ganancias y Pérdidas</b></p> <p>Son <i>ingresos</i> los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.</p> <p>Los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.</p> <p>Son <i>gastos</i> las disminuciones del patrimonio neto relacionadas con los ingresos.</p> <p>Son <i>ganancias</i> los aumentos del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias o accesorias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de ingresos o de aportes de los propietarios.</p> <p>Son <i>pérdidas</i> las disminuciones del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias o accesorias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de gastos o de distribuciones a los propietarios. Mientras que los ingresos tienen</p>	<p>Los ingresos y los gastos se definen como sigue:</p> <p><b>(a) Ingresos</b> son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintas de las relacionadas con las aportaciones de inversores de patrimonio.</p> <p><b>(b) Gastos</b> son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los inversores de patrimonio.</p> <p><b>2.25 La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias como a las ganancias.</b></p> <p>(a) Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad y adoptan una gran variedad de nombres tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos,</p>

<p>gastos:</p> <p>a) las ganancias no los tienen (pero pueden tener impuestos que los graven)</p> <p>b) las pérdidas no están acompañadas por ingresos (pero pueden reducir las obligaciones impositivas).</p>	<p>regalías y alquileres.</p> <p>(b) Ganancias son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos pero que no son ingresos de actividades ordinarias. Cuando las ganancias se reconocen en el estado del resultado integral, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.</p> <p>(b) Las pérdidas son otras partidas que cumplen la definición de gastos y que pueden surgir en el curso de las actividades ordinarias de la entidad. Si las pérdidas se reconocen en el estado del resultado integral, habitualmente se presentan por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.</p>
<p>Comparando ambas normas se observa que en la NIIF para PyMES al referirse a ingresos y a gastos se refiere globalmente a los Resultados Positivos y Negativos respectivamente. Aclara que son incrementos o disminuciones del Patrimonio Neto no vinculadas a aportes y retiros de los inversores. La RT 16 no aclara esto porque en el punto 4.2 ya distinguió ambos conceptos. Por otra parte, la RT 16 es mucho más explícita en la distinción conceptual entre ingreso/ganancias o gastos/pérdidas. La NIIF para PyMES dice que... “es necesario separarlos “... puesto que el conocimiento de las mismas es útil.”</p> <p>Al definir las ganancias dice que surgen de actividades que no son la principal, al definir las pérdidas, en cambio dice que pueden surgir de la actividad principal. Es decir que pueden surgir de actividad principal o de actividad secundaria.</p>	

<p><b>RT 16</b></p> <p><b>Título 5</b></p>	<p><b>NIIF para PyMES</b></p> <p><b>Sección 2</b></p>
<p><b>5. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables</b></p> <p>En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en el capítulo 4 (<i>Elementos de los estados contables</i>) y que tengan atributos a los cuales</p>	<p><b>Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos</b></p> <p><b>2.27</b> Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:</p>

puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad descrito en la sección ATRIBUTOS

**3.1.2** (*Confiabilidad [credibilidad]*).

El reconocimiento contable de un elemento debe efectuarse cuando se cumplan todas las condiciones indicadas.

Los activos y pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas serán excluidos de los estados contables.

El hecho de que un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en los estados contables.

La asignación periódica de mediciones contables a los elementos reconocidos se basa en los atributos que se enuncian en el capítulo 6 (*Modelo contable*).

(a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y

(b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

**2.28** La falta de reconocimiento de una partida que satisface esos criterios no se rectifica mediante la revelación de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

**La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros**

**2.29** El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se realiza sobre la base de la evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa que esté disponible cuando se preparan los estados financieros.

Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas, y para un grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

**Fiabilidad de la medición**

**2.30** El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido. En otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba

	<p>su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.</p> <p><b>2.31</b> Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede cumplir las condiciones para su reconocimiento en una fecha posterior como resultado de circunstancias o de sucesos posteriores.</p> <p><b>2.32</b> Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede sin embargo ser revelada a través de notas, material informativo o cuadros complementarios.</p> <p>Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante por los usuarios de los estados financieros para la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los cambios en la situación financiera de una entidad.</p>
<p>Teniendo en cuenta que la <b>Confiability</b> implica <i>Aproximación a la realidad</i> (esencialidad, neutralidad e integridad) y <i>Verificabilidad</i> podemos observar que ambas normas son similares en cuanto al reconocimiento de un elemento de los Estados Contables.</p> <p>Ambas normas requieren la consideración de las certezas y a la vez permiten las estimaciones, pero siempre que sean razonables. Ambas mencionan que los hechos significativos que no cumplen con todos los requisitos para ser registrados deben ser informados a través de la información complementaria.</p>	

Como anteúltimo punto, la RT 16 define al **modelo contable** a seguir en la preparación de los estados contables. El mismo, no admite alternativas en el Capital a mantener y en la unidad de medida pero sí ofrece alternativas en los criterios de medición indicando que el uso de las mismas debe coincidir con lo más adecuado para alcanzar los requisitos de la información contable. Veamos qué establece la RT 16 y su concordancia con la NIIF para PyMES.

<p><b>RT 16</b></p> <p><b>Título 6</b></p>	<p><b>NIIF para PyMES</b></p>
<p>El modelo contable utilizado para la preparación de los estados contables está determinado por los criterios que se resuelva emplear en lo que se refiere a:</p> <p>a) la unidad de medida;</p>	

<p>b) los criterios de medición contable; c) el capital a mantener (para que exista ganancia).</p>	
<p><i>No hay en la NIIF para PyMES una definición de Modelo Contable.</i></p>	
<p><b>6.1 Unidad de medida</b> Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. En un contexto de estabilidad monetaria, como moneda homogénea se utilizará la moneda nominal.</p>	<p><b>Unidad de medida en los estados financieros</b> <b>31.3</b> Todos los importes de los estados financieros de una entidad, cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del <b>periodo sobre el que se informa</b>. La información comparativa para al periodo anterior, requerida por el párrafo 3.14, y cualquier otra información presentada referente a otros periodos anteriores, deberá también quedar establecida en términos de la unidad de medida corriente en la <b>fecha sobre la que se informa</b>.</p>
<p>Ambas normas establecen que la unidad de medida debe ser homogénea. La NIIF para PyMES establece que la reexpresión de los estados contables debe hacerse cuando hay una economía hiperinflacionaria. Dado que la finalidad de estas normas es su aplicación en diversos países, previamente explica cuáles son algunos de los indicios para considerar qué se entiende por economía hiperinflacionaria.</p> <p><b>Economía hiperinflacionaria</b> <b>31.2</b> Esta Sección no establece una tasa absoluta a partir de la cual se considera a una economía como hiperinflacionaria. Una entidad realizará ese juicio considerando toda la información disponible, incluyendo, pero no limitándose a, los siguientes indicadores de posible hiperinflación:</p> <p>(a) La población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o en una moneda extranjera relativamente estable. Los importes de moneda local conservados son invertidos inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva.</p> <p>(b) La población en general no toma en consideración los importes monetarios en términos de moneda local, sino en términos de una moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esa moneda.</p> <p>(c) Las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso si el periodo es corto.</p> <p>(d) Las tasas de interés, salarios y precios se vinculan a un índice de precios.</p> <p>(e) La tasa acumulada de inflación a lo largo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100 por ciento.</p>	



## 6.2 Criterios de medición

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables, podrían basarse en los siguientes atributos:

- a) de los activos:
- 1) su costo histórico;
  - 2) su costo de reposición;
  - 3) su valor neto de realización;
  - 4) su valor razonable
  - 5) el importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual);
  - 6) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio;
- b) de los pasivos:
- 1) su importe original;
  - 2) su costo de cancelación;
  - 3) el importe descontado del flujo neto de fondos a desembolsar (valor actual);
  - 4) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de pasivos.

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable enunciados en la sección 3 (*Requisitos de la información contenida en los estados contables*) y teniendo en cuenta:

- a) el destino más probable de los activos; y
- b) la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

## Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos

**2.33 Medición** es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una entidad mide los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros. La medición involucra la selección de una base de medición. Esta NIIF especifica las bases de medición que una entidad utilizará para muchos tipos de activos, pasivos, ingresos y gastos.

2.34 Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el valor razonable.

(a) Para los activos, el **costo histórico** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición.

Para los pasivos, el costo histórico es el importe de lo recibido en efectivo o equivalentes al efectivo o el valor razonable de los activos no monetarios recibidos a cambio de la obligación en el momento en que se incurre en ella, o en algunas circunstancias (por ejemplo, impuestos a las ganancias), los importes de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para liquidar el pasivo en el curso normal de los negocios.

El costo histórico amortizado es el costo histórico de un activo o pasivo más o menos la parte de su costo histórico reconocido anteriormente como gasto o ingreso.

(b) **Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

La enunciación de la RT 16 es más amplia que el de la NIIF para PyMES que solamente incluye dos criterios: el costo histórico y el valor razonable. Este último criterio fue incluido por la RT N° 31 aprobada el 25 de noviembre de 2011 entre los criterios de valuación de los activos.

### **6.3 Capital a mantener**

De acuerdo con lo indicado en la sección 4.1.3 (*El patrimonio y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas*), se considera capital a mantener al financiero (el invertido en moneda).

La NIIF para PyMES no adopta ninguna posición con respecto a este tema.

Los conceptos desarrollados hasta aquí se utilizarán en forma implícita o explícita en el trabajo de análisis y comparación de la RT 17 con la NIIF para PyMES ya que influyen en la composición y en la valuación de los rubros.

## 2.4 COMPARACION ENTRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RUBROS “INVENTARIOS” Y “PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO” EN LA NIIF PARA PYMES Y EN LA RESOLUCION TECNICA N° 17 DE LA FACPCE.

### 2.4.1 TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INVENTARIOS

La NIIF para las Pymes desarrolla el tratamiento de los inventarios en su sección 13. Para comparar su texto con la Resolución Técnica N° 17 se seguirá el ordenamiento de la NIIF haciendo luego la comparación con el párrafo correspondiente de la RT N° 17 y el comentario de la norma.

#### NIIF. Sección 13. Alcance de esta sección

**13.1** Esta sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios. Inventarios son activos:

- (a) mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

**13.2** Esta sección se aplica a todos los inventarios, excepto a:

- (a) Las obras en progreso, que surgen de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias).
- (b) Los instrumentos financieros (véase la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros).
- (c) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la Sección 34 Actividades Especiales).

**13.3** Esta sección no se aplica a la medición de los inventarios mantenidos por:

- (a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan por su valor razonable menos el costo de venta con cambios en resultados, o

(b) intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, con cambios en resultados.

Se observa que la sección 13 de la NIIF para PyMES alcanza exclusivamente a determinados bienes de cambio. No incluye las obras en progreso vinculadas a contratos de construcción, no incluye créditos e inversiones ni tampoco activos biológicos. En cambio, la RT 17 en el punto 4.2, es aplicable a los bienes del activo en general exceptuando solamente a los activos biológicos cuya medición está establecida por la RT 22 – Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria.

NIIF. Sección 13.	Resolución Técnica N° 17
<p><b>Medición de los inventarios</b></p> <p><b>13.4</b> Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.</p>	<p><b>4. Medición contable en general</b></p> <p><b>4.1 Criterios generales</b></p> <p>Para la medición contable de activos y pasivos y de los resultados relacionados se aplicarán los siguientes criterios generales con sujeción, en el caso de los activos, a la consideración de los límites establecidos en la sección 4.4 (<i>Comparaciones con valores recuperables</i>):</p> <p>.....</p> <p>e) Bienes destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta: a su valor corriente;</p> <p>....</p>

	<p><b>4.3.4. Empleo del costo original como sucedáneo</b></p> <p>Si la obtención del valor corriente fuera imposible o muy costosa se usará como sucedáneo el costo original.</p> <p><b>4.4. Comparaciones con valores recuperables</b></p> <p><b>4.4.1. Criterio general</b></p> <p>Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) su valor neto de realización determinado de la manera indicada en la sección 4.3.2 (<i>Determinación de valores netos de realización</i>);</li><li>b) su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta) y determinado aplicando las normas de las secciones 4.4.4 y 4.4.5.</li></ul>
--	--

La NIIF para PyMES establece como criterio de valuación el de costo o mercado, el menor. Es decir, determina un criterio de valuación y un valor límite.

La RT N° 17, en cambio, determina que los inventarios deben ser medidos a su valor corriente y como alternativa, frente a la dificultad de obtenerlo, se puede valorar al costo original. También la RT N° 17 fija un valor límite: el valor contable de los activos no puede superar al valor recuperable de los mismos.

Como la RT N°17 utiliza como valor de incorporación al costo original y como valor de medición periódica a los valores corrientes, desarrolla la forma de cálculo de ambos valores.

Al hacer la comparación de las normas, en el caso de la RT N° 17, se trabajará con la determinación del costo original. Luego, bajo un título especial se desarrollará valores corrientes.

<b>NIIF. Sección 13.</b>	<b>Resolución Técnica N° 17</b>
<p><b>Costo de los inventarios</b></p> <p><b>13.5</b> Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.</p> <p><b>Costos de adquisición</b></p> <p><b>13.6</b> Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios.</p>	<p><b>4.2. Mediciones contables de los costos</b></p> <p><b>4.2.1. Reglas generales</b></p> <p>En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.</p> <p>El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de</p>

	producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.
--	--

<b>NIIF. Sección 13.</b>	<b>Resolución Técnica N° 17</b>
<p><b>13.6</b> (continuación) Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.</p> <p><b>13.7</b> Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. En algunos casos, el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación implícito, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el importe de pago aplazado.</p> <p>En estos casos, la diferencia se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación y</p>	<p><b>4.2.2. Bienes o servicios adquiridos</b></p> <p><b>4.2.2.1. Tratamiento preferible</b></p> <p>El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.</p> <p>Si no se conociere el precio de contado o no existieren operaciones efectivamente basadas en él, se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado —a la fecha de adquisición— del pago futuro a efectuar al proveedor (excluyendo los conceptos que sean recuperables, tales como ciertos impuestos). A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al momento de la medición.</p> <p>Los componentes financieros implícitos que, con motivo de la aplicación de las normas anteriores,</p>

<p>no se añadirá al costo de los inventarios.</p>	<p>se segreguen de los precios correspondientes a operaciones a plazo son costos financieros que deben ser tratados de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7 (<i>Costos financieros</i>).</p> <p><b>4.2.7.1. Tratamiento preferible</b></p> <p>Los costos financieros deben ser reconocidos como gastos en el período en que se devengan.</p>
---	--

Ambas normas establecen como valor de incorporación el valor de contado y activan los costos necesarios relacionados con la adquisición del bien. Si un bien se adquiere a plazo, en principio, deben deducirse los intereses tanto sean implícitos o explícitos. La NIIF para PyMES aclara que deben deducirse los descuentos comerciales o sea las bonificaciones. La RT N° 17 no lo aclara expresamente pero está implícito en la frase “El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe **pagarse** por su adquisición al contado...” La bonificación implica un importe que no se paga, por lo tanto, se excluye del valor de incorporación.

La RT N° 17 incorpora un tratamiento alternativo para los costos financieros de los bienes cuya producción es prolongada. Dicho tratamiento es el siguiente:

#### Resolución Técnica N° 17

##### 4.2.7.2. Tratamiento alternativo permitido

Podrán activarse costos financieros en el costo de un activo cuando se cumplan estas condiciones:

- a) el activo se encuentra en producción, construcción, montaje o terminación y tales procesos, en razón de su naturaleza, son de duración prolongada;
- b) tales procesos no se encuentran interrumpidos o sólo se encuentran interrumpidos por demoras temporarias necesarias para preparar el activo para su uso o venta;
- c) el período de producción, construcción, montaje o terminación no excede del



técnicamente requerido;

- d) las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso o venta no se encuentran sustancialmente completas; y
- e) el activo no está en condiciones de ser vendido, usado en la producción de otros bienes o puesto en marcha, lo que correspondiere al propósito de su producción, construcción, montaje o terminación.

En caso de ser aplicado el tratamiento alternativo debe hacerse consistentemente para todos los costos financieros definidos por esta norma y con todos los activos que cumplan con las condiciones indicadas previamente.

Las situaciones referidas en el inciso e) deben evaluarse para cada activo en particular, aunque la producción, construcción, montaje o terminación forme parte de la de un grupo mayor de activos. En este supuesto, la activación de los costos financieros debe limitarse a cada parte, al ser terminada.

La imputación de los costos financieros se hará mensualmente, siguiendo las reglas que se explican en los párrafos siguientes. Se admitirá el empleo de períodos más largos mientras esto no produzca distorsiones significativas.

Del total de los costos financieros, primero se activarán los que se hayan incurrido para financiar total o parcialmente y en forma específica a los activos que cumplen con las condiciones señaladas en los incisos a) a e) precedentes, siempre que tal financiación específica sea demostrable. Para determinar el importe a activar, previamente se detraerán los ingresos financieros generados por las colocaciones transitorias de fondos provenientes de préstamos destinados a la financiación específica.

Para la asignación de costos financieros a los activos que cumplan con las condiciones señaladas en los incisos a) a e) precedentes, pero no hayan sido financiados específicamente, se procederá de la siguiente manera:

- a) del total de deudas se excluirán las que guarden una identificación específica con los activos financiados específicamente y cuyos costos financieros ya hayan sido asignados por dicho motivo;
- b) se calculará una tasa promedio mensual de los costos financieros correspondientes a las deudas indicadas en el inciso precedente;
- c) se determinarán los montos promedios mensuales de los activos que se encuentren en producción, construcción, montaje o terminación, excluidos

aquellos que hayan recibido costos financieros por haber contado con financiación específica; y

d) se aplicará a las mediciones contables de los activos determinados en el inciso c) la tasa de capitalización indicada en el inciso b).

Si existieran activos parcialmente financiados en forma específica, la activación de costos financieros referida en el párrafo precedente se calculará sobre la porción no financiada específicamente.

Los costos financieros que resulten activados (o, en su caso, deducidos) por la aplicación de los procedimientos descritos en esta sección no deben exceder a los incurridos durante el período.

<b>NIIF. Sección 13.</b>	<b>Resolución Técnica N° 17</b>
<p><b>Costos de transformación</b></p> <p><b>13.8</b> Los costos de transformación de los inventarios incluirán los costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa.</p> <p>También incluirán una distribución sistemática de los costos indirectos de producción variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos de producción fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo</p>	<p><b>4.2.6. Bienes producidos</b></p> <p>El costo de un bien producido es la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;</li> <li>b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;</li> <li>c) los costos financieros que puedan asignárseles de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7 (<i>Costos financieros</i>).</li> </ul> <p><b>4.2.1. Reglas generales</b> (continuación del título inicial)</p> <p>Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma</p>

<p>de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.</p>	<p>en que sus costos se han generado. En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de “costeo completo”, que considera “costos necesarios” tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como a los provenientes de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción.</p>
---	---

Ambas normas consideran costos de transformación a los costos de producción. Es decir que adoptan el costeo completo. La NIIF para PyMES también explica cuáles son considerados costos de producción variables y cuáles son los fijos.

<b>NIIF. Sección 13.</b>	<b>Resolución Técnica N° 17</b>
<p><b>Distribución de los costos indirectos de producción</b></p> <p><b>13.9</b> Una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en promedio, a lo largo de un número de periodos o temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad procedente de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción si se aproxime a la capacidad normal. El</p>	<p><b>4.2.6. Bienes producidos</b> (continuación)</p> <p>El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;</li> <li>b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su “nivel de actividad normal”.</li> </ul> <p>Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de</p>

<p>importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el periodo en que hayan sido incurridos.</p> <p>En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción disminuirá, de manera que los inventarios no se midan por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.</p>	<p>conversión desperdiciados, razonablemente determinables y que distorsionen el costo de los bienes producidos, no participarán en su determinación y deben ser reconocidas como resultados del período.</p> <p>El “nivel de actividad normal” es el que corresponde a la producción que se espera alcanzar como promedio de varios períodos bajo las circunstancias previstas, de modo que está por debajo de la capacidad total y debe considerarse como un indicador realista y no como un objetivo ideal. El número de períodos a considerar para el cálculo de dicho promedio debe establecerse con base en el criterio profesional, teniendo en cuenta la naturaleza de los negocios del ente y otras circunstancias vinculadas, entre otros, con los efectos cíclicos de la actividad, los ciclos de vida de los productos elaborados y la precisión de los presupuestos.</p>
--	---

Ambas normas excluyen los costos fijos ociosos. La NIIF para PYMES determina también que los costos fijos sobreaplicados deben disminuir el costo de producción. Por lo tanto, de acuerdo a esta norma, no deben contabilizarse como resultado positivo.

La NIIF para PyMES desarrolla la valuación de la Producción conjunta y de los subproductos dándole el siguiente tratamiento:

**13.10** El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de las materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad los distribuirá entre los productos utilizando bases coherentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado relativo de cada producto, ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no son significativos. Cuando este sea el caso, la entidad los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo este importe del costo del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

La RT N° 17 no define los conceptos de productos principales ni de subproductos ni su forma de valuación. En la práctica contable, la alternativa planteada por la NIIF para PyME para la valuación de los subproductos, es una de las utilizadas. Algunos entes optan por no asignarles un valor contable y otros lo tratan como si fuera un producto principal más.

NIIF. Sección 13.	Resolución Técnica N° 17
<p><b>Otros costos incluidos en los inventarios</b></p> <p><b>13.11</b> Una entidad incluirá otros costos en el costo de los inventarios solo en la medida en que se haya incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales.</p>	<p><b>4.2.1. Reglas generales</b> (párrafo ya transcrito anteriormente)</p> <p>El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino.</p>

Ambas normas son coincidentes.

NIIF. Sección 13.
<p><b>Costos excluidos de los inventarios</b></p> <p><b>13.13</b> Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el periodo en el que se incurren, los siguientes:</p> <p>(a) Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.</p> <p>(b) Costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior.</p> <p>(c) Costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.</p> <p>(d) Costos de venta.</p>

El punto 13.13 es coincidente con la RT N° 17 que no incluye en el costo de producción las ineficiencias en el uso de los factores de producción. Al igual que en la RT N° 17, se excluyen del costo activable los costos de administración y comercialización considerándolos resultado del período en el que se devengan.

**NIIF. Sección 13.****Costo de los inventarios para un prestador de servicios**

**13.14** En la medida en que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán, pero se reconocerán como gastos en el periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por los prestadores de servicios.

La RT N° 17 no define un tratamiento contable para los inventarios que un prestador de servicios haya producido. Sin embargo, en este caso, deben aplicarse los criterios fijados en la norma en el punto 4.6.2. (Bienes producidos), que son coincidentes con el punto 13.14: no se activan costos de administración ni de comercialización y aunque la RT N° 17 no lo mencione explícitamente, tampoco se activan márgenes de ganancia.

<b>NIIF. Sección 13.</b>	<b>Resolución Técnica N° 17</b>
<p><b>Técnicas de medición del costo, tales como el costo estándar, el método de los minoristas y el precio de compra más reciente</b></p> <p><b>13.16</b> Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. Los costos</p>	<p><b>4.2.6. Bienes producidos</b> (ya transcripto)</p> <p>El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) improproductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;</li> <li>b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de</li> </ul>

<p>estándar tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.</p>	<p>la capacidad de planta a su “nivel de actividad normal”.</p> <p>Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados, razonablemente determinables y que distorsionen el costo de los bienes producidos, no participarán en su determinación y deben ser reconocidas como resultados del período.</p> <p>El “nivel de actividad normal” es el que corresponde a la producción que se espera alcanzar como promedio de varios períodos bajo las circunstancias previstas, de modo que está por debajo de la capacidad total y debe considerarse como un indicador realista y no como un objetivo ideal. El número de períodos a considerar para el cálculo de dicho promedio debe establecerse con base en el criterio profesional, teniendo en cuenta la naturaleza de los negocios del ente y otras circunstancias vinculadas, entre otros, con los efectos cíclicos de la actividad, los ciclos de vida de los productos elaborados y la precisión de los presupuestos.</p>
--	--

Se observa que la RT N° 17 considera el uso de los estándares solamente para el componente físico y no para el componente monetario y siempre que se trate de un estándar alcanzable y no de una meta de alto rendimiento que



implique la registraci3n de costos como resultados negativos siendo que en realidad se trata de costos activables.

### **NIIF. Secci3n 13.**

#### **F3rmulas de c3lculo del costo**

**13.17** Una entidad medir3 el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos espec3ficos, utilizando identificaci3n espec3fica de sus costos individuales.

**13.18** Una entidad medir3 el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el p3rrafo 13.17, utilizando los m3todos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizar3 la misma f3rmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilizaci3n de f3rmulas de costo distintas. El m3todo 3ltima entrada primera salida (LIFO) no est3 permitido en esta NIIF.

Sobre este tema, la RT 17 no fija ninguna posici3n expl3cita, pero no hay que perder de vista que el criterio prevaleciente para la valuaci3n de los bienes es el valor corriente, por lo tanto, en 3pocas de precios crecientes no tendr3a sentido usar el m3todo LIFO.

Se desarrolla a continuaci3n la determinaci3n de valores corrientes, de acuerdo a la RT N3 17.

### **Resoluci3n T3cnica N3 17**

#### **4.3. Determinaci3n de valores corrientes de los activos destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtenci3n de bienes o servicios destinados a la venta.**

##### **4.3.1. Pautas b3sicas**

Los valores corrientes referidos en el ep3grafe se determinar3n considerando, en cada caso, el grado de avance de los correspondientes procesos de

generación de resultados y procurando que representen adecuadamente la riqueza poseída.

...En los casos de activos cuya venta no requiera esfuerzos significativos, se procederá así:

- a) cuando los bienes estén en condiciones de ser entregados, se empleará un valor corriente de salida;
- b) en el caso contrario, se utilizará el valor neto de realización proporcionado según el grado de avance de la producción o construcción del bien y del correspondiente proceso de generación de resultados, excepto para los Activos Biológicos, los que deben valuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la RT N° 22 (Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria).

Para los restantes activos se utilizará —en general— el valor corriente de entrada o costo de reposición, siguiendo los lineamientos descritos en la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*).

#### **4.3.2. Determinación de valores netos de realización**

En la determinación de los valores netos de realización se considerarán:

- a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
- b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación);
- c) los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares);
- d) los siguientes límites:
  - 1) bienes sobre los cuales se hayan lanzado opciones de compra (“calls”) que no tengan cotización: el valor neto de realización no podrá ser superior al precio de ejercicio de la opción menos los costos que serán ocasionados por la venta más la medición contable de la opción lanzada que se hubiere contabilizado por aplicación de las normas de la sección 2 (Instrumentos derivados) de la segunda parte de la resolución técnica 18

(Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular);

2) bienes sobre los cuales se hayan adquirido opciones de venta (“puts”) que no tengan cotización: el valor neto de realización no podrá ser inferior al precio de ejercicio de la opción menos los costos ocasionados por la venta menos la medición contable de la opción adquirida que se hubiere contabilizado por aplicación de las normas de la sección 2 (Instrumentos derivados) de la segunda parte de la resolución técnica 18 (Normas contables profesionales: desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular).

En los casos de bienes sobre los cuales se haya adquirido una opción de venta con cotización o lanzado una opción de compra con cotización, el precio de ejercicio de ella no será considerado para el cálculo del valor neto de realización.

#### **4.3.3. Determinación de costos de reposición**

Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición.

Deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si éstas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos.

Los precios que estén medidos en moneda extranjera, deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

Los precios deben ser cercanos al cierre del período. En lo posible, deben ser obtenidos de fuentes directas confiables, como las siguientes:

1. Cotizaciones o listas de precios de proveedores.
2. Costos de producción reales.
3. Órdenes de compra colocadas y pendientes de recepción.
4. Cotizaciones que resulten de la oferta y demanda en mercados públicos o privados, publicadas en boletines, periódicos o revistas.

Cuando lo anterior no sea factible, podrán emplearse aproximaciones basadas en:

1. Reexpresiones basadas en la aplicación de índices específicos de los precios de los activos de que se trate o de los insumos que componen su costo.

2. Presupuestos actualizados de costos.

En casos especiales podrá recurrirse a tasaciones efectuadas por peritos independientes.

Ya se ha visto al principio que la de acuerdo a la RT N° 17 la medición de los inventarios tiene un valor límite que es el siguiente:

### Resolución Técnica N° 17

#### **4.4. Comparación con valores recuperables**

##### **4.4.1. Criterio general**

Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:

- a) su valor neto de realización determinado de la manera indicada en la sección 4.3.2 (*Determinación de valores netos de realización*);
- b) su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta) y determinado aplicando las normas de las secciones 4.4.4 y 4.4.5.

Como al incorporar los bienes en el patrimonio, la operación se contabiliza al costo de incorporación y al medir se utiliza valores corrientes, la RT N°17 establece la frecuencia de las comparaciones en el siguiente punto:

## Resolución Técnica N° 17

### 4.4.2. Frecuencia de las comparaciones

Las comparaciones entre las mediciones contables primarias de los activos y sus correspondientes valores recuperables deben hacerse cada vez que se preparen estados contables, en los casos de:

.....

b) bienes de cambio;

.....

Es decir que al incorporar los bienes de cambio y durante el ejercicio contable el valor a utilizar en las registraciones es el que surge del costo de incorporación. Al cierre del ejercicio los inventarios en existencia deben medirse a valores corrientes, haciendo los ajustes correspondientes.

NIIF. Sección 13.	Resolución Técnica N° 17
<p><b>Deterioro del valor de los inventarios</b></p> <p><b>13.19</b> Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una entidad evalúe al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida</p>	<p><b>4.4.6. Imputación de las pérdidas por desvalorización</b></p> <p>Las pérdidas por desvalorización deben imputarse al resultado del período, salvo las que reversen valorizaciones incluidas en saldos de revalúos mantenidos por aplicación de las normas de transición de la sección 8.2.2 (<i>Bienes de uso y asimilables y saldos de revalúos</i>), que reducirán dichos saldos.</p> <p>Las pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables correspondientes a bienes individuales reducirán las primeras.</p>

por deterioro de valor. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.	
---	--

Como se observa, ambas normas exigen la reducción del activo y el consiguiente reconocimiento del resultado negativo al detectar la disminución del valor de los bienes de cambio.

NIIF. Sección 13.	Resolución Técnica N° 17
<p><b>Reconocimiento como un gasto</b></p> <p><b>13.20</b> Cuando los inventarios se vendan, la entidad reconocerá el importe en libros de éstos como un gasto en el periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de actividades ordinarias.</p>	<p><b>2.2. Devengamiento</b></p> <p>Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados.</p>

El ítem **13.20** no es otra cosa que el reconocimiento del devengamiento del costo en el mismo período en el que se contabilizó el ingreso por la venta, coincidente con el punto **2.2 de la RT N° 17**.

Para comparar el siguiente punto que se refiere a la información complementaria que deben brindar los estados contables se debe recurrir a la Resolución Técnica N° 8 que es la que trata en detalle ese aspecto de los estados contables.

NIIF. Sección 13.	RT N° 8. Capítulo VII
<p><b>Información a revelar</b></p> <p><b>13.22</b> Una entidad revelará la siguiente información:</p>	<p><b>B.8. Criterios de medición contable de activos y pasivos</b></p> <p>En relación con los criterios de</p>

<p>(a) Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada.</p> <p>(b) El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según la clasificación apropiada para la entidad.</p> <p>(c) El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo.</p> <p>(d) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado, de acuerdo con la Sección 27.</p> <p>(e) El importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.</p>	<p>medición contable de activos y pasivos:</p> <p>a) deben exponerse los criterios utilizados para la medición contable de las principales clases de activos y pasivos;</p> <p>b) también se informarán:</p> <p>1) respecto de los costos financieros activados por aplicación de la norma 4.2.7 (Costos financieros) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general): su importe, desagregado por rubro del activo;</p> <p>.....</p> <p>5) cuando se hayan reconocido o revertido desvalorizaciones de activos:</p> <p>i) si la desvalorización o la reversión correspondiere a bienes individuales: su naturaleza y una breve descripción de ellos;</p> <p>ii) si la desvalorización o reversión correspondiere a actividades generadoras de efectivo, se informará su descripción, y si la conformación de los grupos varió desde la anterior estimación de su valor recuperable y, de ser así, las formas anterior y actual de integrar los grupos y las razones del cambio;</p>
--	--

	<p>iii) los rubros a los que pertenecen los bienes y las actividades generadoras de efectivo del caso; y de presentarse la información por segmentos, también se informarán los segmentos a los que pertenecen;</p> <p>iv) si los valores recuperables considerados son valores netos de realización o valores de uso;</p> <p>v) en el caso que los valores recuperables fueran valores netos de realización, la forma de determinarlos (por ejemplo: si se tomaron precios de un mercado activo o se los estimó de alguna otra manera);</p> <p>vi) en el caso que los valores recuperables fueran valores de uso, la tasa de descuento usada en su estimación corriente y en la anterior (si la hubiere);</p> <p>vii) los hechos o circunstancias que motivaron el reconocimiento de la desvalorización o reversión;</p> <p>viii) los efectos de las desvalorizaciones o reversiones y los renglones del estado de resultados en que fueron incluidos;</p> <p>....</p> <p>8) respecto de los costos financieros provenientes de la financiación del capital propio que el ente hubiera optado por activar por aplicación del último párrafo de la sección 4.2.7.2.</p>
--	---



	<p>(Costos financieros: tratamiento alternativo permitido) de la segunda parte de la Resolución Técnica 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general);</p> <p>i) la tasa de interés utilizada en cada mes por el que se calculó el costo financiero del capital propio; y</p> <p>ii) el monto del interés del capital propio que se mantiene en los activos al cierre del ejercicio, en cada uno de los rubros.</p> <p><b>B.9. Composición o evolución de los rubros</b></p> <p>Debe informarse la composición de los rubros de importancia que no esté incluida en el cuerpo de los estados contables, así como la evolución de los rubros de mayor significación y permanencia, tales como inversiones permanentes, bienes de uso y activos intangibles.</p> <p><b>B.10. Bienes de disponibilidad restringida</b></p> <p>Los bienes de disponibilidad restringida, explicándose brevemente la restricción existente.</p> <p><b>B.11. Gravámenes sobre activos</b></p> <p>Los activos gravados con hipoteca, prenda u otro derecho real, con referencia a las obligaciones que</p>
--	---

	<p>garantizaren. Se indican los bienes gravados, el rubro del activo en el que figuran y su valor en libros, el importe de la deuda garantizada, el rubro del pasivo en el que está incluida y la naturaleza del gravamen.</p>
--	--

La RT N° 17 es muy amplia en la información complementaria a incluir porque, entre otras cosas, exige que se detalle los criterios de medición utilizados. Al permitir la utilización de los valores corrientes, exige también el detalle de su forma de cálculo. De este modo, la amplitud de los criterios está limitada por el detalle pormenorizado de los cálculos y el cumplimiento de los requisitos de la información contable detallados en la RT N° 16.

#### **2.4.2 TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

##### **CARACTERIZACIÓN**

La NIIF para PYMES considera a las Propiedades, Planta y Equipo activos tangibles que:

- a) *se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y*
- b) *se esperan usar durante más de un período.*

Las propiedades, planta y equipo no incluyen a:

- a) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, o
- b) Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

En la Resoluciones técnicas Vigentes de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas encontramos caracterizado a los

Bienes de Uso en la Resolución Técnica ( FACPCE ) 9 “Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios” , la cual fue modificada la sección A.5 del capítulo III de la segunda parte, por Resolución Técnica ( FACPCE) 31/2011, con el siguiente texto:

*Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes, distintos a Propiedades de Inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.*

La NIIF para las PYMES desarrolla el tratamiento de las Propiedades, Planta y Equipo en su sección 17.

Esta sección se aplicará a la contabilidad de las Propiedades, Planta y Equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Para comparar su texto con la Resolución Técnica N° 17 se seguirá el ordenamiento de la NIIF para las PYMES haciendo luego la comparación con el párrafo correspondiente de la RT N° 17 modificada por la RT N° 31/2011

- Reconocimiento
- Medición en el momento del reconocimiento
- Medición posterior al reconocimiento inicial
- Depreciación
- Deterioro del valor
- Baja en cuentas
- Información a revelar

## Reconocimiento

NIIF para PYMES Sección 17	Resolución Técnica N° 17
<p>17.4 Una entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:</p> <p>(a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y</p> <p>(b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.</p> <p>17.5 Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios, y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente son propiedades, planta y equipo cuando la entidad espera utilizarlas durante más de un periodo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se considerarán también propiedades, planta y equipo.</p> <p>17.6 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el</p>	<p>2.1 En los estados contables deben reconocerse los elementos que</p> <p>a) cumplan con las definiciones presentadas en la sección 4 (<i>Elementos de los estados contables</i>) de la segunda parte de la resolución técnica 16 (<i>Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26</i>);</p> <p><i>Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien ( material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente)</i></p> <p>y b) tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad descrito en la sección 3.1.2 (<i>Confiabilidad, credibilidad</i>) de la segunda parte de la resolución técnica 16.</p> <p>El reconocimiento contable se efectuará tan pronto como se cumplan las condiciones indicadas.</p>

techo de un edificio). Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales a la entidad. El importe en libros de estos componentes sustituidos se dará de baja en cuentas de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30. El párrafo 17.16 establece que si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará estos componentes por separado a lo largo de su vida útil.

17.7 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, un autobús) puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el

<p>importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier importe en libros</p> <p>que se conserve del costo de una inspección previa importante (distinto de los componentes físicos). Esto se hará con independencia de que el costo de la inspección previa importante fuera identificado en la transacción en la cual se adquirió o se construyó el elemento. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.</p> <p>17.8 Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.</p>	
---	--

La NIIF para PYMES en la sección 17 expresa las condiciones que deben reunir las Propiedades, Planta y Equipo para ser reconocidos contablemente. La RT 17 no describe en particular para este rubro las condiciones para su reconocimiento contable, sino que lo hace de manera general para cualquier elemento que compone los estados contables.

## Medición en el momento del reconocimiento

NIIF para PYMES Sección 17	Resolución Técnica N° 17
<p>17.9 Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.</p> <p>Componentes del costo</p> <p>17.10 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:</p> <p>(a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.</p> <p>(b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo</p>	<p>4.2 Mediciones contables de los costos</p> <p>4.2.1.Reglas generales</p> <p>En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.</p> <p>El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.</p> <p>Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado.</p> <p>En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el</p>

<p>funciona adecuadamente.</p> <p>(c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.</p> <p>17.11 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo una entidad los reconocerá como gastos cuando se incurra en ellos:</p> <p>(a) Los costos de apertura de una nueva instalación productiva.</p> <p>(b) Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de publicidad y actividades promocionales).</p> <p>(c) Los costos de apertura del negocio en una nueva localización, o los de redirigirlo a un nuevo tipo de clientela (incluyendo los costos de formación del personal).</p> <p>(d) Los costos de administración y otros costos indirectos generales.</p> <p>(e) Los costos por préstamos</p> <p>17.12 Los ingresos y gastos asociados</p>	<p>modelo de “costeo completo”, que considera “costos necesarios” tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como a los provenientes de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción.</p> <p>4.2.2 Bienes o servicios adquiridos</p> <p>El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.</p> <p>Si no se conociere el precio de contado o no existieren operaciones efectivamente basadas en él, se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado —a la fecha de adquisición— del pago futuro a efectuar al proveedor (excluyendo los conceptos que sean recuperables, tales como ciertos impuestos). A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al momento de la medición.</p> <p>Los componentes financieros implícitos que, con motivo de la aplicación de las normas anteriores, se segreguen de los precios</p>
--	--



<p>con las operaciones accesorias durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán en resultados si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.</p>	<p>correspondientes a operaciones a plazo son costos financieros.</p>
<p>Medición del costo</p> <p>17.13 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros.</p>	<p>4.2.3 Bienes incorporados por aportes y donaciones</p> <p>La medición original de estos bienes se efectuará a sus valores corrientes a la fecha de incorporación.</p>
<p>Permutas de activos</p> <p>17.14 Un elemento de propiedades, planta y equipo puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del</p>	<p>4.2.4 Bienes incorporados por trueques</p> <p>Cuando se truequen bienes de uso que tengan una utilización similar en una misma actividad y sus costos de reposición sean similares, no se reconocerán resultados y la medición original de los bienes incorporados se hará al importe de la medición contable del activo entregado.</p> <p>4.2.5 Bienes producidos</p> <p>El costo de un bien producido es la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;</li> <li>b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;</li> <li>c) los costos financieros que puedan asignárseles.</li> </ul> <p>El costo de los bienes producidos no</p>

<p>activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.</p>	<p>debe incluir la porción de los costos ocasionados por:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;</li><li>b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su "nivel de actividad normal".</li></ul> <p>Los importes correspondientes a cantidades anormales de materiales, mano de obra u otros costos de conversión desperdiciados, razonablemente determinables y que distorsionen el costo de los bienes producidos, no participarán en su determinación y deben ser reconocidas como resultados del período.</p> <p>El "nivel de actividad normal" es el que corresponde a la producción que se espera alcanzar como promedio de varios períodos bajo las circunstancias previstas, de modo que está por debajo de la capacidad total y debe considerarse como un indicador realista y no como un objetivo ideal. El número de períodos a considerar para el cálculo de dicho promedio debe establecerse con base en el criterio profesional, teniendo en cuenta la naturaleza de los negocios del ente y</p>
---	---

	<p>otras circunstancias vinculadas, entre otros, con los efectos cíclicos de la actividad, los ciclos de vida de los productos elaborados y la precisión de los presupuestos.</p> <p>Los bienes de uso construidos, normalmente estarán terminados cuando el proceso físico de construcción haya concluido. Sin embargo, en algunos casos, para que el activo pueda ser utilizado de acuerdo con el uso planeado, se debe cumplir además un proceso de puesta en marcha de duración variable, durante el cual se lo somete a pruebas hasta que las mismas indican que se encuentra en condiciones de operar dentro de los parámetros de consumo y producción especificados en el proyecto inicial de construcción y considerados necesarios para lograr su viabilidad económica. En esta situación:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) los costos normales directamente asociados con dicho proceso, incluyendo los de las pruebas efectuadas, deben agregarse al costo del bien;</li><li>b) cualquier ganancia que se obtuviere por la venta de producciones que tengan valor comercial deberá tratarse como una reducción de los costos referidos en el inciso</li></ul>
--	--

	<p>anterior.</p> <p>La activación de estos costos cesará cuando el bien alcance las condiciones de operación antes mencionadas y no se prolongará si con posterioridad a ese momento el bien fuera utilizado por debajo de su capacidad normal o generara pérdidas operativas o ganancias inferiores a las proyectadas.</p>
--	---

La RT 17 no describe en particular para este rubro las reglas para la medición en el momento del reconocimiento contable, sino que lo hace de manera general para cualquier elemento del activo que compone los estados contables.

Ambas normas establecen como *valor de incorporación* el valor de contado y activan los costos necesarios relacionados con la adquisición del bien y estén en condiciones de ser utilizado.

Si un bien se adquiere a plazo, en principio, deben deducirse los intereses tanto sean implícitos o explícitos. La NIIF para PYMES aclara que deben deducirse los descuentos comerciales. La RT N° 17 no lo aclara expresamente pero está implícito en la frase “El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado...” Los descuentos comerciales o bonificaciones, implican un importe que no se paga, por lo tanto, se excluye del valor de incorporación.

La RT N° 17 admite la activación de costos financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) el activo se encuentra en producción, construcción, montaje o terminación y tales procesos, en razón de su naturaleza, son de duración prolongada;
- b) tales procesos no se encuentran interrumpidos o sólo se encuentran interrumpidos por demoras temporarias necesarias para preparar el activo para su uso o venta;
- c) el período de producción, construcción, montaje o terminación no excede del técnicamente requerido;

- d) las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso o venta no se encuentran sustancialmente completas; y
- e) el activo no está en condiciones de ser vendido, usado en la producción de otros bienes o puesto en marcha, lo que correspondiere al propósito de su producción, construcción, montaje o terminación.

### Medición posterior al reconocimiento inicial

NIIF para PYMES Sección 17	Resolución Técnica N° 17
<p>17.15 Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.</p>	<p>5.11.1.1.1 <u>Modelo de costo</u></p> <p>Su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.</p> <p>Las erogaciones posteriores al reconocimiento inicial de un activo se incorporarán como un componente de éste cuando:</p> <p>el desembolso constituya una mejora y sea probable que el activo genere ingresos netos de fondos en exceso de los originalmente previstos, ya sea por:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) un aumento en la vida útil estimada del activo (respecto de la original); o</li> <li>2) un aumento en su capacidad de servicio; o</li> <li>3) una mejora en la calidad de la producción; o</li> <li>4) una reducción en los costos de</li> </ol>

	<p>operación; o cuando:</p> <p>las erogaciones se originen en tareas de mantenimiento o reacondicionamiento mayores que sólo permitan recuperar la capacidad de servicio del activo para lograr su uso continuo, pero:</p> <p>1) una medición confiable indique que toda la erogación o parte de ella es atribuible al reemplazo o reacondicionamiento de uno o más componentes del activo que el ente ha identificado;</p> <p>2) la depreciación inmediatamente anterior de dichos componentes no haya sido calculada en función de la vida útil del activo del cual ellos forman parte, sino de su propio desgaste o agotamiento y a efectos de reflejar el consumo de su capacidad para generar beneficios que se restablece con las mencionadas tareas de mantenimiento; y</p> <p>3) es probable que como consecuencia de la erogación fluyan hacia el ente beneficios económicos futuros.</p> <p>Las restantes erogaciones posteriores a la incorporación del bien se considerarán reparaciones imputables al período en que éstas se lleven a</p>
--	---

	<p>cabo.</p> <p>5.11.1.1.2. <u>Modelo de revaluación</u></p> <p>5.11.1.1.2.1.Criterio General</p> <p>Con posterioridad a su reconocimiento como activos, los bienes de uso (excepto activos biológicos) se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en esta sección. El valor revaluado es el valor razonable al momento de la revaluación. Se define como valor razonable al importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua. Para su determinación se aplicarán los criterios establecidos en 5.11.1.1.2.2</p> <p>No se podrá optar por la utilización del modelo de revaluación para activos o clase de activos integrantes de bienes de uso (excepto activos biológicos), cuando la contribución de tales bienes a los futuros flujos de efectivo sea incierta. La existencia de una incertidumbre acerca de la</p>
--	---

	<p>recuperabilidad del mayor valor que sería incorporado a los referidos activos, en el caso de procederse a su revaluación, tornará inaceptable la adopción de dicho modelo. Si en un ejercicio posterior a la adopción del modelo de revaluación, se manifestara una incertidumbre con relación a la recuperabilidad del valor de esos activos o clase de activos revaluados, no se podrá contabilizar una nueva revaluación que incremente sus valores, en tanto se mantenga la referida incertidumbre.</p> <p>5.11.1.1.2.2 Bases para el cálculo de los valores revaluados</p> <p>Los importes revaluados de bienes de uso podrán obtenerse por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad. La información que surja de este trabajo deberá estar documentada.</p> <p>La determinación de los importes revaluados de bienes de uso (excepto activos biológicos), debe hacerse en</p>
--	--



	<p>función de las siguientes bases, en orden jerárquico:</p> <p>a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes motivo de la revaluación.</p> <p>b) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la revaluación: se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación, a la fecha en que dicha revaluación se practique. Deberá considerarse el valor de mercado de cada bien tal como lo utiliza la entidad, aunque puede dividírsele en partes componentes susceptibles de venderse separadamente, como punto de partida para determinar los valores residuales equivalentes. Para el cálculo de las depreciaciones</p>
--	---

	<p>acumuladas se deberá considerar la incidencia de todos los factores que contribuyen a su mejor determinación, entre ellos, desgaste, deterioro físico, desgaste funcional, obsolescencia o deterioro tecnológico.</p> <p>c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados a) y b) anteriores. Se determinarán: (i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o (ii) al importe estimado a partir de un costo de reposición, pero computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida de los bienes, considerando para su cálculo la incidencia de los factores mencionados en el apartado b).</p> <p>Un mercado activo es aquél en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha.</p> <p>5.11.1.1.2.3 Frecuencia de las</p>
--	--

	<p>revaluaciones</p> <p>Las revaluaciones se harán con una regularidad que permita asegurar que el importe contable no difiera significativamente del valor razonable a la fecha de cierre del período o ejercicio. En consecuencia, la frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de bienes revaluados. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe contable, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de los bienes revaluados, experimentan cambios significativos y frecuentes en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones cada vez que se presenten estados contables. Tales revaluaciones serán innecesarias para elementos integrantes de los bienes revaluados que experimenten variaciones no significativas en su valor razonable. Para este tipo de bienes, pueden ser suficientes revaluaciones practicadas con una frecuencia de entre tres y cinco años.</p> <p>5.11.1.1.2.4 Tratamiento de la</p>
--	--

	<p>depreciación acumulada</p> <p>Cuando se revalúe un elemento integrante de los bienes de uso la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:</p> <p style="padding-left: 40px;">recalcularse proporcionalmente a la revaluación que se practique sobre el importe contable de origen del bien, de manera que el importe residual contable de dicho bien después de la revaluación, sea igual a su importe revaluado.</p> <p style="padding-left: 40px;">eliminarse contra el valor de origen del activo, de manera que lo que se revalúa sea el importe contable neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.</p> <p>El monto del ajuste en la depreciación acumulada, que surge del recálculo o de la eliminación que se indican en a) y b), forma parte del incremento o disminución a registrar en el importe contable del activo.</p> <p>5.11.1.1.2.5 Tratamiento uniforme de clases de bienes de uso</p> <p>Si se aplica el modelo de revaluación</p>
--	--

	<p>a un elemento integrante de los bienes de uso debe aplicarse el mismo modelo también a todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activo, dentro de cada rubro.</p> <p>Una clase de elementos pertenecientes a bienes revaluados, es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) terrenos;</li><li>b) terrenos y edificios;</li><li>c) maquinaria;</li><li>d) instalaciones;</li><li>e) equipo de oficina;</li><li>f) muebles y útiles;</li><li>g) rodados;</li><li>h) aeronaves;</li><li>i) embarcaciones.</li></ul> <p>Los elementos pertenecientes a una clase se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados contables de partidas que contendrían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, una clase de activos puede ser revaluada en etapas siempre que la revaluación de esa</p>
--	--

	<p>clase se complete en un intervalo suficientemente corto de tiempo como para que los valores se mantengan constantemente actualizados.</p> <p>La determinación de las clases de activos para las que una entidad resuelva utilizar el modelo de revaluación, cuando posea participaciones en otras sociedades que le otorguen control o control conjunto, se efectuará al nivel de los estados contables consolidados (por consolidación total o consolidación proporcional), involucrando por ende, los mismos tipos de activos de todas esas sociedades cuyos patrimonios están incluidos en tales estados contables consolidados.</p> <p>5.11.1.1.2..6 Contabilización de la revaluación</p> <p>Cuando se incremente el importe contable de un elemento integrante de una clase de bienes de uso como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal aumento se acreditará directamente a una cuenta que se denominará Saldo por revaluación, integrante del patrimonio neto, que se expondrá en el rubro</p>
--	---

	<p>Resultados diferidos (Sección B.2. del capítulo V – Estado de evolución del patrimonio neto de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 9). Si existiera una desvalorización contabilizada en el pasado para los mismos bienes que se revalúan, en primer lugar deberá recuperarse tal desvalorización con crédito al resultado del ejercicio y luego proceder a la contabilización de la revaluación, imputando la diferencia remanente al referido Saldo por revaluación.</p> <p>En posteriores revaluaciones, el incremento también se reconocerá mediante una acreditación a la cuenta de Saldo por revaluación antes mencionada. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que constituya una reversión de una disminución por un ajuste por baja de valor del mismo bien, que haya sido reconocido en resultados.</p> <p>Cuando la revaluación de un activo origine la recuperación de pérdidas por desvalorización o baja de valor reconocidas para ese mismo activo en el resultado de un período anterior, el importe a acreditar en el estado de</p>
--	--

	<p>resultados del ejercicio de la revaluación no podrá superar al de la pérdida original reducida por la depreciación adicional que se hubiera reconocido de no haberse registrado la desvalorización o baja de valor.</p> <p>Cuando se reduzca el importe contable de un activo como consecuencia de una revaluación, en la primera oportunidad en que se adopte tal criterio, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio.</p> <p>En posteriores revaluaciones, en caso de requerirse una disminución del último valor revaluado, ésta se imputará como un débito al Saldo por revaluación existente, y el remanente de dicha disminución, si lo hubiere, será reconocido en el resultado del ejercicio. El mencionado débito no podrá superar el monto de la revaluación neta de su depreciación, contenido en el importe contable del correspondiente activo.</p> <p>Cuando para elementos integrantes de bienes revaluados contabilizados en base al modelo de revaluación, deba reconocerse una pérdida por desvalorización o su reversión,</p>
--	---



	<p>producto de la aplicación de las norma (Comparaciones con valores recuperables), el tratamiento contable será el mismo establecido en los párrafos precedentes para la disminución del importe contable de un activo como consecuencia de una revaluación y para la reversión de esa disminución en una revaluación posterior.</p> <p>Las comparaciones entre importe revaluado e importe contable anterior a la revaluación deben efectuarse bien por bien, a los efectos de la contabilización de la contrapartida (saldo por revaluación o resultados) tanto en la primera oportunidad en que se aplica el modelo como en las posteriores.</p> <p>5.11.1.1.2.7 Tratamiento del saldo por revaluación</p> <p>El saldo por revaluación de un elemento de bienes revaluados, incluido en el patrimonio neto, podrá ser transferido directamente a resultados no asignados, cuando se produzca la baja de ese elemento, o en un momento posterior. Esto podría implicar la transferencia total del saldo por revaluación recién cuando el</p>
--	---

	<p>activo sea retirado, o cuando la entidad disponga de él por venta u otra razón, o en un momento posterior. Sin embargo, una parte del saldo por revaluación podrá transferirse a resultados no asignados, a medida que el activo sea consumido por la entidad. En ese caso, el importe a transferir del Saldo por revaluación será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación que se hubiera computado sobre la base de su costo original. Las transferencias desde el Saldo por revaluación a los resultados no asignados, en ningún caso pasarán por el resultado del ejercicio. Un cambio entre las alternativas de mantener el Saldo por revaluación o transferirlo a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, constituye un cambio de política contable y, por lo tanto, deberá aplicarse Modificaciones de resultados de ejercicios anteriores. El saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal. Es decir, aun cuando la totalidad o una parte del saldo por revaluación se relacione con activos que se consumieron o fueron dados de baja, la posibilidad de su</p>
--	--

	<p>distribución o capitalización sólo podrá darse a partir del momento en que la entidad decida su desafectación mediante su transferencia a resultados no asignados.</p> <p>El saldo por revaluación deberá representar, como mínimo, el valor residual de la revaluación practicada a cada elemento de la clase de activos integrante de bienes revaluados para los que se optó por el modelo de revaluación, neto del efecto de imputar al referido saldo por revaluación el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido (cuando el ente aplique ese método para contabilizar el impuesto a las ganancias). Cuando la política contable de una entidad sea no transferir el Saldo por revaluación a los resultados no asignados a medida que se consumen los activos revaluados que dieron origen al Saldo por revaluación, o bien efectuar la transferencia a resultados no asignados recién cuando esos activos revaluados se den de baja, igualmente será necesario calcular la porción del Saldo por revaluación correspondiente al valor residual de la revaluación practicada a uno o más elementos de bienes revaluados, para proceder a su disminución cuando ello corresponda</p>
--	---

	<p>por aplicación de las normas indicadas sobre Contabilización de la revaluación o por otras razones.</p> <p>5.11.1.1.2.8 Efecto de la revaluación sobre el impuesto a las ganancias</p> <p>Los efectos de la revaluación de bienes de uso sobre el impuesto a las ganancias, al originar o modificar las diferencias entre el importe contable y la base impositiva de los bienes revaluados se contabilizarán y expondrán de acuerdo con la sección 5.19.6.3 de la RT 17 (Impuestos diferidos).</p> <p>En todos los casos en que tales diferencias tengan su contrapartida en el saldo por revaluación, el débito por la constitución del pasivo por impuesto diferido se imputará al mismo saldo por revaluación, sin afectar los resultados del ejercicio. Sin embargo, la reducción en el pasivo por impuesto diferido, a medida que se revierte la diferencia temporaria que lo generó, no se acreditará al saldo por revaluación sino que se incorporará al resultado del ejercicio. Esta imputación al resultado del ejercicio compensa el mayor impuesto corriente que se genera en cada ejercicio por la</p>
--	---

	<p>imposibilidad de deducir fiscalmente la porción de la depreciación correspondiente a la revaluación practicada.</p> <p>Cuando se opte por el criterio de transferir el saldo por revaluación a resultados no asignados ya sea por retiro, disposición o consumo, según se establece en 5.11.1.1.2.7 RT 17 (Tratamiento del saldo por revaluación), tales transferencias deben efectuarse netas del correspondiente efecto del impuesto diferido.</p> <p>5.11.1.1.2.9 Requisitos para la contabilización de revaluaciones</p> <p>Para la contabilización de revaluaciones de bienes de uso, deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad.</p> <p>La aprobación por el respectivo órgano de administración según el tipo de entidad, de estados contables que incluyan bienes revaluados a su valor razonable en base a las normas contenidas en esta sección, implicará la existencia de:</p> <p>a) Apropiaada documentación de</p>
--	--

	<p>respaldo de dicha medición.</p> <p>b) Una política contable escrita y aprobada por el mismo órgano de administración, que describa el método o la técnica de valuación adoptada.</p> <p>c) Mecanismos de monitoreo y confirmación de que dicha política contable haya sido aplicada en la preparación de los estados contables.</p>
--	--

La RT 17 presenta dos alternativas de medición contable:

- Modelo de costo
- Modelo de revaluación

La NIIF para PYMES indica que una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas, coincidente con el *modelo de costo* de la RT 17.

Sin embargo la RT 17 permite usar el modelo de revaluación para medir propiedades, planta y equipo tras el reconocimiento inicial, la NIIF para las PYMES no.

La RT 17 fue modificada por la RT 31 / 2011 de la FACPCE Normas contables profesionales: modificaciones de la Resolución técnicas 9, 11, 16 y 17, introducción del modelo de revaluación de Bienes de uso excepto activos biológicos.

La RT 31, con vigencia para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2012, permitiendo su aplicación anticipada, introdujo el *modelo de revaluación* teniendo en cuenta, entre otras consideraciones, lo siguiente:

Que las NIIF – NIC 16-, en la medición de bienes de uso, admite como alternativa el modelo de revaluación;

Que en determinadas circunstancias, el modelo de revaluación puede permitir proveer mejor información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica en el período, para facilitar la toma de decisiones económicas;

Que la experiencia en Argentina, con los *revalúos técnicos*, hacía necesario establecer exigencias adecuadas en la medición para el modelo de revaluación y en su tratamiento contable,

Y que estas exigencias y tratamiento contable deben ser similares a las requeridas en el marco de la resolución técnica 26.

## Depreciaciones

NIIF para PYMES Sección 17	Resolución Técnica N° 17
<p>17.16 Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas</p>	<p>5.11.1.2 Para el cómputo de las depreciaciones se considerará, para cada bien:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) su medición contable;</li> <li>b) su naturaleza;</li> <li>c) su fecha de puesta en marcha, que es el momento a partir del cual deben computarse depreciaciones;</li> <li>d) si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, caso en el cual debe</li> </ul>

<p>útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.</p> <p>17.17 El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios</p> <p>Importe depreciable y periodo de depreciación</p> <p>17.18 Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.</p> <p>17.19 Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas</p>	<p>reconocerse las;</p> <p>e) su capacidad de servicio, a ser estimada considerando:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. el tipo de explotación en que se utiliza el bien;</li> <li>2. la política de mantenimiento seguida por el ente;</li> <li>3. la posible obsolescencia del bien debida, por ejemplo, a cambios tecnológicos o en el mercado de los bienes producidos mediante su empleo;</li> </ol> <p>f) la posibilidad de que algunas partes importantes integrantes del bien sufran un desgaste o agotamiento distinto al del resto de sus componentes;</p> <p>g) el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (<i>Determinación de valores netos de realización</i>) (lo que implica considerar, en su caso, los costos de desmantelamiento del activo y de la restauración del emplazamiento de los bienes);</p> <p>h) la capacidad de servicio del bien ya utilizada debido al desgaste o agotamiento normal;</p> <p>i) los deterioros que pudiese haber sufrido el bien por averías u otras razones.</p>
---	---



<p>actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable. .</p> <p>17.20 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.</p> <p>17.21 Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:</p> <p>(a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.</p> <p>(b) El desgaste físico esperado, que</p>	<p>Tras el reconocimiento de una pérdida de valor o de una reversión de la pérdida de valor por aplicación de las normas de la 4.4 (<i>Comparaciones con valores recuperables</i>), los cargos por depreciación deben ser adecuados para distribuir la nueva medición contable del activo (menos su valor recuperable final), de una forma sistemática a lo largo de la vida útil restante del bien.</p> <p>Cuando un activo haya sido incorporado mediante un <i>arrendamiento financiero</i> de acuerdo con la sección 4 (<i>Arrendamientos</i>) de la segunda parte de la RT 18 (Normas contables profesionales de desarrollo de algunas cuestiones de aplicación particular ) y la obtención de su propiedad por parte del arrendatario no sea razonablemente segura, se lo depreciará totalmente a lo largo del plazo del contrato o de su capacidad de servicio, el período que fuere menor.</p> <p>Si apareciesen nuevas estimaciones —debidamente fundadas— de la capacidad de servicio de los bienes, de su valor recuperable final o de cualquier otro elemento considerado para el cálculo de las depreciaciones, las posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos</p>
--	---

<p>dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.</p> <p>(c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.</p> <p>(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.</p> <p>Método de depreciación</p> <p>17.22 Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo.</p> <p>Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de</p>	<p>deberán ser adecuadas a la nueva evidencia.</p>
---	--

<p>producción.</p> <p>17.23 Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha sobre la que se informa, en el patrón con arreglo al cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha entidad revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La entidad contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable.</p>	
--	--

Ambas normas coinciden que un ente distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil, sin embargo no coinciden en el momento a partir de cuándo se deberá comenzar a depreciar a los bienes.

La depreciación del bien en la NIIF para PYMES comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia

Para la RT 17 es la fecha de puesta en marcha. Si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a la puesta en marcha, deberán reconocerse, por ejemplo un deterioro, obsolescencia económica.

La NIIF para PYMES menciona los métodos de depreciación posibles: el lineal, el de depreciación decreciente y los basados en el uso. La RT 17 no especifica los métodos de depreciación a usar.

Se encuentran diferencias en el significado de algunos términos:

NIIF para PYMES	Resolución Técnica N° 17
<p>Importe depreciable: <i>Es el costo de un activo o el importe que lo sustituya ( en los estados financieros ) menos su valor residual.</i></p> <p>Valor residual ( de un activo ): <i>El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.</i></p> <p>Importe recuperable: <i>Es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo ( o de una unidad generadora de efectivo ) y su valor de uso.</i></p>	<p>Valor a depreciar: <i>Se determina por la diferencia entre su medición contable y el valor recuperable final.</i></p> <p>Valor recuperable final: <i>Es el valor neto de realización que se espera tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio</i></p> <p>Valor residual: <i>Es la diferencia entre la medición contable original del bien y las depreciaciones acumuladas.</i></p>

### Deterioro del valor

NIIF para PYMES Sección 17	Resolución Técnica N° 17
<p>17.24 En cada fecha sobre la que se informa, una entidad aplicará la Sección 27 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i> ( 27.1 <i>Una pérdida por deterioro se produce cuando el</i></p>	<p>4.4 Comparaciones con valores recuperables.</p> <p>4.4.1 Criterio general</p> <p>Ningún activo (o grupo homogéneo de activos ) podrá presentarse en los estados contables por un importe</p>

<p><i>importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable )</i></p> <p>Para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. Esa sección explica cuándo y cómo una entidad revisará el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe recuperable de un activo, y cuándo reconocerá o revertirá una pérdida por deterioro en valor.</p>	<p>superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:</p> <p>a) su valor neto de realización b) su valor de uso</p>
<p>Compensación por deterioro del valor</p> <p>17.25 Una entidad incluirá en resultados las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran experimentado un deterioro del valor, se hubieran perdido o abandonado, solo cuando tales compensaciones sean exigibles.</p>	<p>4.4.2 Frecuencia de las comparaciones</p> <p>Las comparaciones entre las mediciones contables primarias de los activos y sus correspondientes valores recuperables deben hacerse cada vez que se preparen estados contables, en los casos de:</p> <p>a) cuentas a cobrar (incluyendo a los depósitos a plazo fijo y las titulizadas); b) bienes de cambio; c) instrumentos derivados sin cotización; d) intangibles no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generan un flujo de fondos propio e identificable; e) bienes tangibles e intangibles que ya no estén disponibles para el uso; f) participaciones permanentes en otras sociedades, valuadas al costo; y g) bienes destinados a alquiler.</p>
<p>Propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta</p> <p>17.26 El párrafo 27.9(f) establece que un plan para la disposición de un activo antes de la fecha esperada anteriormente es un indicador de deterioro del valor que desencadena</p>	<p>En los casos de:</p> <p>a) bienes de uso; b) intangibles empleados en la producción o venta de bienes y servicios; c) otros intangibles que no generan un flujo de fondos propio; y</p>

<p>el cálculo del importe recuperable del activo a efectos de determinar si ha visto deteriorado su valor.</p>	<p>d) participaciones permanentes en otras sociedades, valuadas al valor patrimonial proporcional;</p> <p>la comparación con el valor recuperable deberá hacerse cada vez que se preparen estados contables cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) el activo incluya cualquier intangible empleado en la producción o venta de bienes y servicios o un valor llave, en la medida que se deprecien a lo largo de más de veinte años desde la fecha de su incorporación al activo; o</li><li>2) existe algún indicio de que tales activos se hayan desvalorizado (o de que una desvalorización anterior se haya revertido).</li></ol> <p>Los indicios a considerar con el propósito indicado en el párrafo anterior son, como mínimo, los siguientes (los indicados entre paréntesis corresponden a situaciones en que se podrían haber revertido desvalorizaciones anteriores):</p> <p>a) de origen externo:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1) declinaciones (o aumentos) en los valores de mercado de los bienes que sean superiores a las que debería esperarse con motivo del mero transcurso del tiempo;</li><li>2) cambios importantes ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente en los mercados y en los contextos</li></ol>
--	---

	<p>tecnológico, económico o legal en que opera el ente y que lo afectan adversamente (o favorablemente);</p> <p>3) aumentos (o disminuciones) en las tasas de interés que afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, disminuyendo (o aumentando) su valor recuperable en forma significativa.</p> <p>4) disminución (o aumento) del valor total de las acciones del ente no atribuibles a las variaciones de su patrimonio contable;</p> <p>b) de origen interno:</p> <p>1) evidencias de obsolescencia o daño físico del activo;</p> <p>2) cambios ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente en la manera en que los bienes son o serán usados, como los motivados por planes de discontinuación o reestructuración de operaciones o por haberse decidido que la venta de los bienes se producirá antes de la fecha originalmente prevista (o por haberse efectuado mejoras que incrementan las prestaciones de los bienes);</p> <p>3) evidencias de que las prestaciones de los bienes son peores (o mejores) que las anteriormente previstas;</p> <p>4) expectativas (o desaparición de ellas) de pérdidas operativas futuras;</p> <p>c) las brechas observadas en anteriores comparaciones de las</p>
--	--

	mediciones contables primarias con los valores recuperables de los bienes.
--	--

Ambas normas coinciden en que un deterioro del valor se produce cuando el importe en libros es superior al valor recuperable.

### Baja en cuentas

NIIF para PYMES Sección 17	Resolución Técnica N° 17
<p>Baja en cuentas</p> <p>17.27 Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:</p> <p>(a) cuando disponga de él; o</p> <p>(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.</p> <p>17.28 Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la Sección 20 <i>Arrendamientos</i> requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.</p> <p>17.29 Para determinar la fecha de la</p>	<p><b>2.4. Baja de activos o pasivos</b></p> <p>Cuando un activo o un pasivo deje de cumplir las condiciones enunciadas en la sección 2.1 (Reconocimiento) se lo dará de baja, reconociéndose simultáneamente los nuevos activos o pasivos que correspondiere e imputándose al resultado del correspondiente período la diferencia entre las mediciones contables netas de:</p> <p>a) los nuevos activos o pasivos;</p> <p>b) los activos o pasivos dados de baja.</p>



<p>disposición de un elemento, una entidad aplicará los criterios de la Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias</i>, para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes. La Sección 20 se aplicará a la disposición por venta con arrendamiento posterior.</p> <p>17.30 Una entidad determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.</p>	
---	--

La RT 17 no describe en particular para este rubro las reglas para dar de baja a las cuentas, sino que lo hace de manera general para cualquier elemento del activo o pasivo que compone los estados contables.

**Información a revelar**

<b>NIIF para PYMES Sección 17</b>	<b>Resolución Técnica N° 9</b>
<p>17.31 Una entidad revelará para cada categoría de elementos de propiedad, planta y equipo que se considere apropiada de acuerdo con el párrafo 4.11(a), la siguiente información:</p> <p>(a) Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto.</p> <p>(b) Los métodos de depreciación utilizados.</p> <p>(c) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.</p> <p>(d) El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa.</p> <p>(e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:</p> <p>(i) Las adiciones realizadas.</p> <p>(ii) Las disposiciones.</p> <p>(iii) Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.</p> <p>(iv) Las transferencias a propiedades de inversión, si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible</p> <p>(v) Las pérdidas por deterioro del</p>	<p>Deberá informarse:</p> <p>A.3 Naturaleza, saldos iniciales, adiciones, revaluaciones, bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recuperos de ellas, ajustes y saldos finales de los grupos de activos que integran el rubro, separadamente para los valores originales y la depreciación acumulada.</p> <p>Dentro de cada uno de los grupos de activos, se individualizarán los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros.</p> <p>A.5 Bienes de disponibilidad restringida</p> <p>A.5 a) Activos que no podrán ser enajenados hasta tanto se cancelen determinados pasivos, indicándose su valor contable y el de los pasivos relacionados.</p> <p>A.5 b) Activos cuya disponibilidad está limitada por razones legales, contractuales o situaciones de hecho, con indicación de su valor y de las causas que motivan su indisponibilidad</p>

<p>valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27 ( <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>)</p> <p>(vi) La depreciación.</p> <p>(vii) Otros cambios.</p> <p>No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.</p> <p>17.32 La entidad revelará también:</p> <p>(a) La existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas.</p> <p>(b) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.</p>	<p>C.9. Revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos)</p> <p>C.9 En los casos de revaluación de bienes de uso (excepto activos biológicos), se expondrá como información complementaria la siguiente:</p> <p>a) enunciación de las fechas a las cuales se practicó la revaluación de cada una de las clases separadas;</p> <p>b) indicación acerca de si la revaluación se ha practicado con personal propio o si se han utilizado los servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad;</p> <p>c) detalle de los métodos y las hipótesis significativas utilizadas en la estimación del valor razonable de los bienes revaluados;</p> <p>d) manifestación acerca de la medida en que el valor razonable de los bienes</p>
--	--

	<p>revaluados, fue determinado por referencia a precios observables en un mercado activo, o a transacciones de mercado recientes, realizadas entre partes debidamente informadas e independientes, o si fue estimado en base a otras técnicas de medición;</p> <p>e) indicación, para cada clase de bienes de uso (excepto activos biológicos) que haya sido objeto de revaluación, del importe contable que hubiera correspondido informar en el estado de situación patrimonial si no se hubiera revaluado;</p> <p>f) presentación de los movimientos del Saldo por revaluación registrados durante el ejercicio, así como la indicación de que su saldo no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal;</p> <p>g) en los casos en que se opte por no transferir el saldo originado por la revaluación a los resultados no asignados en función al consumo o a la baja de los activos que hayan sido</p>
--	--

	<p>motivo de una revaluación, deberá exponerse la proporción de vida útil consumida correspondiente a dichos activos y el importe que la entidad podría haber transferido a resultados no asignados a la fecha de cierre del período contable que se informa;</p> <p>h) en caso de ser requerida una aprobación por organismos de control, en virtud de regulaciones administrativas o legales, indicar la información correspondiente a dicha aprobación.</p>
--	--

La Resolución técnica N° 9, modificada por la Resolución técnica N° 31, requiere mayor información a revelar cuando se opta por la revaluación de bienes de uso ( excepto activos biológicos ).

### **RESUMEN**

*Con respecto a los criterios de medición para las Propiedades, Plantas y Equipo, la norma contable profesional Resolución Técnica 17 es afín con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) – Norma Internacional de Contabilidad 16 ( NIC 16 ) - , obligatorias para entes que cotizan en bolsa o para los entes que lo aplican en forma optativa.*

*La NIIF para PYMES no contiene la alternativa del método de revaluación.*

### **3. CONCLUSIONES.**

En el estudio precedente se desarrolla un análisis comparativo de las NIIF para PYMES con la RT N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), en relación a los rubros: “INVENTARIOS” y “PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO”., que incluye las opiniones de este grupo de investigadores.

A modo de conclusión, cabe expresar que la tarea realizada permitirá disponer de un instrumento de gran utilidad para los profesionales en ciencias económicas y para la enseñanza universitaria de las materias del área contable, habiéndose así logrado plenamente el objetivo que motivó la realización de este trabajo.

#### 4. BIBLIOGRAFIA

Fowler Newton, E. (2011), “*Contabilidad Básica*”, Editorial La Ley. Buenos Aires

Fowler Newton E. (2011), “*Cuestiones Contables Fundamentales*”. Editorial La Ley. Buenos Aires

Fronti de García, Viegas Juan Carlos y otros, (2009), “*Contabilidad, Pasado, Presente y Futuro*”. Editorial La Ley. Buenos Aires

FACPCE - RT N° 8 Normas generales de Exposición Contable .

FACPCE - RT N° 9 Normas particulares de Exposición Contable para entes comerciales, industriales y de servicio.

FACPCE - RT N° 16 Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales.

FACPCE – RT N° 17 Normas Contables Profesionales; desarrollo de cuestiones de aplicación general.

FACPCE - RT N° 26 Adopción de los estándares internacionales de información financiera del consejo de estándares

FACPCE - RT N° 31 - Modelo de Revaluación de bienes de uso, excepto biológicos.

IASB -.NIIF para Pymes en español. Versión 2009.

IASB - NIIF para Pymes en español – modelos. Versión 2009.

IASB - NIIF para Pymes en español – fundamentos. Versión 2009

## **5. PROTOCOLO DE PRESENTACION DEL PROYECTO**





Comisión Evaluadora y de Seguimiento  
de Trabajos de Investigación

CODIGO...B-160.....

1. PROYECTO DE INVESTIGACION

**Título del proyecto: NIIF PARA PYMES , ANALISIS DE LOS CRITERIOS DE VALUACION DE LOS RUBROS INVENTARIOS Y PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO Y SU COMPARACION CON LA RESOLUCION TECNICA Nª 17 DE LA FACPCE.....**

**Unidad Ejecutoria:** Departamento: CIENCIAS  
ECONÓMICAS  
Carrera, Cátedra, etc.:

Grupo de investigación: .....  
Dirección: Florencio Varela 1903 – San Justo. Cod. Postal: 1754. Tel.:

**Investigadores Miembros del Equipo :**

Nombre y apellido: Ana María **Belic**  
Nombre y apellido: Olver **Benvenuto**  
Nombre y apellido: Angela Lorena **Branca**  
Nombre y apellido: Mariana **Cipic**  
Nombre y apellido: Luis Alberto **Fernández**  
Nombre y apellido: Liliana Mónica **Mallo**

**Director y Subdirector:**

Nombre y apellido: Domingo  
García.....  
Título: Doctor en Ciencias Económicas .....Legajo UNLaM:  
5133.....  
Categoría Docente: Profesor Titular.....Dedicación: Exclusiva  
Dirección Particular: San José de Calasanz 150..... Tel.:4901-  
6137.....  
Nombre y apellido:  
.....  
Título:.....Legajo UNLaM:  
.....  
Categoría Docente: .....Dedicación:  
.....  
Dirección Particular: .....  
Tel.:.....

**RESUMEN:**

El presente trabajo pretende comparar la Normativa Internacional de Información Financiera ( NIIF ) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) vinculada a la valuación de los rubros “ Inventarios” y “ Propiedades, planta y equipo” con las Normas contables nacionales, dado que , en nuestro país, las empresas pueden aplicarlas desde el 01/01/2011.

Teniendo en cuenta que la profesión contable argentina no debe quedar ajena al proceso de globalización económica en el que está inmerso nuestro país, es necesario adoptar para las entidades que coticen sus títulos de deuda o de capital en el mercado de valores las NIIF. Para estas compañías la RT N° 26 del 20/03/2009 puso en vigencia los Estándares Internacionales de Información Financiera del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) para dichas empresas, con la conformidad de la Comisión Nacional de Valores.

Sin embargo, otras empresas pueden aplicar en forma voluntaria las NIIF en su versión simplificada, siempre que no se trate de las que tienen obligación pública de rendir cuenta o no cotice públicamente, y no se trate de instituciones financieras, compañías de seguro o cooperativa de crédito y cualquier otro ente que requiera dinero del público en general en carácter fiduciario.

**PLAN DE INVESTIGACION**

(Indique hipótesis principales, metodología y etapas de trabajo. No emplee más de cuatro (4) páginas).

La aplicación simultánea de normas financieras nacionales e internacionales provocará cambios en los estados contables de las empresas argentinas que opten por aplicar las normas internacionales afectando la comparabilidad de los estados contables.

La globalización, el desarrollo de la tecnología y la internacionalización del mercado de capitales requiere que los estados contables de las compañías sean transparentes y comparables entre sí.

Es por ello que el IASB ha desarrollado, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.

El IASB también adoptó una versión reducida de las NIIF para PYMES simplificando el número de las mismas ya que en ellas se reducen los requerimientos de presentación y se simplifican las de reconocimiento y

medición. Esta es la versión que utilizaremos en nuestro trabajo de investigación.

El estudio es descriptivo y teórico ya que intenta enunciar las diferencias entre las normas analizadas para el logro de los objetivos propuestos.

Se realizará en 3 etapas:

- 1) Realizar un análisis descriptivo de ambas normativas.
- 2) Establecer similitudes y diferencias.
- 3) Conclusiones obtenidas en base al trabajo anterior.

---

## ETAPAS DEL TRABAJO

### 1ra. Etapa

Compilación de material bibliográfico

Tiempo: 2 meses

Lectura y profundización de las normas y sus fundamentos

Tiempo :6 meses

Análisis y descripción de ambas normas

Tiempo: 4 meses

### 2da. Etapa

Detección de similitudes y diferencias.

Tiempo: 6 meses

### 3er. Etapa

Elaboración de conclusiones y del material bibliográfico.

Tiempo :6 meses

***Tiempo total del proyecto: 24 meses***

---

**ESTADO ACTUAL DEL TEMA PROPUESTO:**

Al participar en Congresos y Jornadas en los que se ha tratado las NIIF hemos observado que la mayoría de los profesionales desconocen dichas normativas, pese a que las mismas pueden aplicarse a partir del 1° de enero de 2011, por eso nuestra investigación será de amplia aplicación en el ejercicio profesional.

Nuestro país se ha caracterizado por contar con una amplia normativa contable. Desde el año 1969 en el que fueron redactados los Principios Contables Generalmente Aceptados los organismos profesionales y los entes de control facultados para redactar e implementar las Normas Contables han elaborado normas tendientes a satisfacer los requerimientos de las diferentes empresas en cuanto a valuación y exposición de estados contables. Mucho tiempo se ha dedicado también al análisis y al estudio de las normas contables de los países limítrofes tratando de armonizarlas.

En la currícula de las carreras de Ciencias Económicas el estudio de estas normas insume aproximadamente el 50% de la carga horaria distribuida en varias asignaturas contables e impositivas. Este porcentaje es superior en la carrera de Contador Público e inferior en la de Licenciado en Administración, en Comercio internacional o en Economía.

Sin embargo actualmente nuestro país se ve obligado a la armonización de sus normas con las del resto del mundo. La participación de las empresas argentinas en el mercado mundial de los capitales es posible solamente si las empresas locales también adoptan las normas vigentes en el resto del mundo a fin de lograr comparabilidad y comprensión de los estados contables.

Dado que estas normas han sido puestas en vigencia por la RT 26 en forma obligatoria para algunos entes y en forma optativa para otros entes, las normas nacionales actuales convivirán con las internacionales.

Pese a la inminente implementación de las nuevas normas, existe hasta ahora muy poco material bibliográfico vinculado al tema. Es por ello que se hace necesaria la investigación y profundización de las nuevas normas generando material útil para los estudiantes, los docentes y los profesionales que elaboran, leen y analizan estados contables de diversos entes.

**OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION :**

Generar un material completo de análisis y aplicación comparativa de las Normas Nacionales e Internacionales vinculado a los criterios de valuación de los rubros Inventario y Propiedades, plantas y equipos.

**ANTECEDENTES CIENTÍFICOS DEL DIRECTOR  
Y DE LOS INVESTIGADIORE**

(Adjunte Curricula Vitae que no exceda de cuatro (4) páginas. Curricula más extensa no serán consideradas, por razones técnicas. Indique solamente trabajos publicados desde 1985. En caso de que los considere relevante para la evaluación, acompañe fotocopia de los trabajos no publicados).

**TRANSFERENCIA**

(Indique los posibles usuarios directos y las formas concretas de utilización de los resultados del proyecto. Asimismo, señale si existen convenios o preconvencios con los usuarios potenciales).

Usuarios directos:

- FACPCE
- CPCE del país
- Universidades Nacionales y privadas que dicten la carrera de Contador Público

Formas concretas de utilización del proyecto:

Material bibliográfico que facilita la implementación de las nuevas normas.  
Material de estudio para las cátedras contables.

Convenios: No existen en este momento.

**VINCULACION DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS CON LAS  
ACTIVIDADES DOCENTES** (Cursos de pregrado, posgrado, tesis, etc).

CODIGO.....B-160.....

**COOPERACION EXTERNA PARA EL DESARROLLO DEL PROYECTO**

1. ¿ Con qué instituciones , académicas o no académicas, extranjeras o multilaterales, mantiene vínculos actuales –o (lo ha mantenido) hasta recientemente- en relación al área temática que compete al presente proyecto de investigación? ¿Qué actividades ha desarrollado el grupo de investigación en el marco de tales vínculos?

Nombre de la Institución	Tipo de Institución	País	Actividades desarrolladas
--------------------------	---------------------	------	---------------------------

Completar con el tipo de actividad desarrollada: asesoramiento, dictado de cursos, etc.

FACPCE			Conferencista.
CPCECABA			Conferencista.

2. ¿ Qué tipos de actividades considera posible y ventajosa desarrollar conjuntamente a instituciones académicas externas? Indique la nómina de tales instituciones, si existen actualmente contactos formales e informales con las misma, y describa el intercambio que podría establecerse en relación a la temática general del presente proyecto.
3. ¿ Qué organismos de cooperación externas podrían ser interesados, a su criterio, en el desarrollo del presente proyecto? ¿Su grupo de investigación ha realizado algún intento al respecto?
4. ¿ Qué modificaciones deberían ser practicadas al presente proyecto para adecuarse al interés de los organismos externos de cooperación y su financiamiento identificados en la pregunta anterior?

BIBLIOGRAFIA

- Fowler Newton, E. (2011), “*Contabilidad Básica*”, Editorial La Ley. Buenos Aires
- Fowler Newton E. (2011), “*Cuestiones Contables Fundamentales*”. Editorial La Ley. Buenos Aires
- Fronti de García, Viegas Juan Carlos y otros, (2009), “*Contabilidad, Pasado, Presente y Futuro*”. Editorial La Ley. Buenos Aires
- RT N° 8 Normas generales de Exposición Contable de la FACPCE
- RT N° 9 Normas particulares de Exposición Contable para entes comerciales, industriales y de servicio. (FACPCE)
- RT N° 26 Adopción de los estándares internacionales de información financiera del consejo de estándares
- NIIF para Pymes en español. Versión 2009.
- NIIF para Pymes en español – modelos. Versión 2009.
- NIIF para Pymes en español – fundamentos. Versión 2009