

**Título:**

***“Adopción de las NIIF en Argentina. Modificaciones en el contenido y la forma del Estado de Situación Financiera”***

**Área III: Contabilidad**

**3) Consecuencias de la aplicación de las NIIF en Argentina. Principales dificultades. Experiencias prácticas. La aplicación práctica de la NIIF para las PyME en Argentina. Posibles usuarios. Beneficios y dificultades de su aplicación. Experiencias en otros países.**

**Autoras:**

**Teresa Díaz – [tdiaz@fibertel.com.ar](mailto:tdiaz@fibertel.com.ar) – 0341 – 4408462**

**Diana Suardi – [dsuardi@orquerayasoc.com.ar](mailto:dsuardi@orquerayasoc.com.ar) – 0341 - 4406708**

**16º Congreso Nacional de Profesionales en  
Ciencias Económicas**

**Mendoza, 17,18 y 19 de Octubre de 2012**

## RESUMEN

Las sociedades que hacen oferta pública de sus títulos valores deberán aplicar obligatoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB) a partir de sus ejercicios anuales iniciados el 1º de enero de 2012. En líneas generales, las normas nacionales presentan diferencias en materia de reconocimiento, medición y exposición con las internacionales. En particular, en lo referente a exposición, las empresas argentinas obligadas a aplicar las NIIF deberán presentar sus estados contables de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 1: *Presentación de estados financieros*.

La NIC 1 establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requerimientos mínimos sobre su contenido

En este trabajo se analizan las principales diferencias entre dicha norma y las resoluciones técnicas argentinas, en lo que se refiere al contenido y forma del Estado de Situación Patrimonial. Las diferencias que merecen destacarse, son las siguientes:

- a) A partir de la versión revisada en el 2007, la NIC 1 utiliza la expresión “estado de situación financiera” para denominar a este estado, en reemplazo de “balance”, utilizada en las versiones anteriores. En cambio, la RT8 admite alternativamente las denominaciones “estado de situación patrimonial” o “balance general”, aunque la doctrina en nuestro país se inclina por la primera de ellas.
- b) A diferencia de las normas profesionales argentinas, la NIC 1 no prescribe ni el orden ni el formato en que deben presentarse las partidas que integran el estado. Se limita a enunciar las partidas que, como mínimo, deberán incluirse. En cambio, en las normas argentinas, se enuncian y caracterizan los rubros del activo y del pasivo. La enumeración de la RT 9 tiene diferencias con la que efectúa la NIC 1, por ejemplo: conforme a ésta los activos biológicos se presentan en un único rubro, en tanto que aquella no menciona un rubro específico.
- c) Ambas normas contemplan la clasificación de las partidas en corrientes y no corrientes, pero mientras que para la norma argentina esta clasificación es siempre obligatoria, para la norma internacional es posible reemplazarla por una presentación basada en la liquidez siempre y cuando ésta provea información fiable y más relevante. En cuanto a los criterios para la clasificación de los activos y pasivos en corrientes y no corrientes, la NIC 1 considera tanto la duración del

ciclo normal de operaciones como el plazo de doce meses, en tanto que la RT 8 considera exclusivamente el plazo de doce meses.

- d) La norma argentina exige la conversión en dinero o equivalente dentro del plazo estipulado a los fines de la clasificación de un activo como corriente. Distinto es el criterio adoptado por la NIC 1, que considera como corrientes a los activos que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa.
- e) Ambas normas consideran el plazo de doce meses para la clasificación de los pasivos como corrientes o no corrientes, pero la NIC 1 clasifica como corrientes a todos los pasivos que integran el capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación, aún cuando se vayan a liquidar después de los doce meses de la fecha del período sobre el que se informa, mientras la RT 8 se basa exclusivamente en el plazo de doce meses. La NIC 1 establece reglas detalladas para la clasificación de los pasivos como corrientes o no corrientes, las que se basan en las condiciones existentes a la fecha de los estados financieros, independientemente de los hechos posteriores al cierre. Por su parte, las normas argentinas también establecen las condiciones para que un pasivo sea considerado corriente, aunque se limita a enunciar criterios generales.
- f) En lo que se refiere a la información comparativa, las normas internacionales requieren la presentación de un estado de situación financiera al comienzo del período más antiguo presentado cuando se han efectuado ajustes retroactivos a partidas de los estados financieros, lo cual no está previsto en las normas argentinas. En cuanto a la información comparativa a presentar cuando se trate de estados financieros que corresponden a períodos intermedios, y el negocio es estacional, la RT 8 requiere no sólo la presentación de un estado de situación patrimonial a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente, sino también, mediante una tercer columna o una nota, los datos correspondientes a la misma fecha del ejercicio precedente. Esta última información no es requerida por la NIC 34 que sólo contempla la presentación de un estado de situación financiera al final del período intermedio corriente y un estado comparativo de la situación financiera al final del periodo contable inmediatamente anterior.

Finalmente, es de destacar que la norma internacional establece reglas mínimas para la presentación del estado de situación financiera, por lo que deja a las empresas un considerable margen de discrecionalidad a la hora de decidir el formato del estado. A su vez establece criterios alternativos para la clasificación de las partidas, aunque su empleo se encuentra sujeto a la presentación de información fiable y más relevante.

Estas situaciones pueden traer aparejado problemas de comparabilidad de la información financiera.

## **Sumario**

1. Introducción
2. Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera
3. Norma Internacional de Contabilidad N° 1 (NIC 1). Presentación de Estados Financieros
4. Estado de Situación Financiera
  - 4.1. Denominación
  - 4.2. Forma y contenido
  - 4.3. Clasificación de las partidas
  - 4.4. Activos corrientes y no corrientes
  - 4.5. Pasivos corrientes y no corrientes
  - 4.6. Información comparativa
5. Conclusiones
6. Referencias bibliográficas

## **1. INTRODUCCIÓN**

Las sociedades que hacen oferta pública de sus títulos valores deberán aplicar obligatoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB) a partir de sus ejercicios anuales iniciados el 1º de enero de 2012. En líneas generales, las normas internacionales presentan diferencias en materia de reconocimiento, medición y exposición respecto de las normas contables profesionales argentinas. En particular, en lo referente a exposición, la norma a aplicar es la NIC 1, que difiere en algunos aspectos de lo normado por las Resoluciones Técnicas Nros. 8 y 9 de la de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). El propósito de este trabajo es analizar los cambios que traerá aparejado la adopción de las NIIF en el contenido y forma del Estado de Situación Patrimonial.

## **2. ADOPCION DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

En el año 1973 se crea el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), como resultado de un acuerdo celebrado entre organismos de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, México, Irlanda e Inglaterra con el objetivo de armonizar los principios de contabilidad utilizados para la divulgación de la información financiera. Esta entidad estableció un esquema normativo conformado por los siguientes pronunciamientos:

- a) Normas Internacionales de Contabilidad, NIC (International Accounting Standards, IAS), emitidas por el IASC
- b) Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas por el Comité de Interpretaciones de IASC (Standing Interpretations Committee, SIC).

La crisis que comenzó en 1998 en algunos países asiáticos y la extensión a otras regiones del mundo demostró la necesidad de suministrar información contable confiable y transparente para las decisiones que podrían tomar los inversores, prestamistas y autoridades reguladoras. Muchas bolsas aceptaron las normas internacionales (con excepción de Estados Unidos y Canadá) debido a un acuerdo

suscripto en julio de 1995 entre la IASC y la International Organization of Securities Commissions (IOSCO), organización internacional que reúne a los reguladores de valores del mundo.

En el año 2000 la IASC replantea sus objetivos, orientándose a privilegiar la información para los participantes en los mercados de capitales, en la búsqueda de una información financiera clara, transparente y comparable, que permita la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados, esto se debió en gran parte a los problemas que presentaban algunas empresas donde sus estados financieros no reflejaban fielmente su situación financiera. Conforme a este replanteamiento el 1º de abril de 2001 nace el International Accounting Standard Board (IASB), que depende de la International Accounting Committee Foundation (IASCF).

En virtud de la constitución del IASCF los objetivos del 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 permitan exigir información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de 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 tales normas;
- (c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas 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.

La Fundación IASC tiene dos cuerpos principales, los Fideicomisarios (Trustees) y el IASB; así como también un Consejo Asesor (Standards Advisory Council – SAC) y un Comité de interpretaciones (International Financial Reporting interpretations Committee – IFRIC).

El IFRIC en el 2002 sustituye al anterior Comité de Interpretaciones Standing Interpretations Committee (SIC); tiene como papel revisar y emitir interpretaciones de los IFRS para que sean aprobadas por el IASB. El SAC asesora al IASB en su agenda y prioridades, informa los puntos de vista de las organizaciones en el Consejo sobre los proyectos de emisión de estándares, aconsejar al IASB y a los fideicomisarios.

En la República Argentina, en el año 2001, la Comisión Nacional de Valores (CNV) dispuso aplicar las normas contables emitidas por la FACPCE. En marzo de 2009, su Junta de Gobierno aprobó la RT 26: *Normas Contables Profesionales: Adopción de las*

*NIIF del IASB*, que establece que las empresas que hacen oferta pública de sus valores negociables, excepto las entidades incluidas en la ley de entidades financieras, compañías de seguros, cooperativas y asociaciones civiles, deberán presentar obligatoriamente sus estados contables conforme a las NIIF a partir de los ejercicios anuales iniciados el 1 de enero de 2011, en tanto que para los restantes entes se admite su aplicación optativa<sup>1</sup>.

La Comisión Nacional de Valores (CNV), con fecha 29 de diciembre de 2009, dictó la Resolución General N° 562: *Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera* en la que dispone que las entidades emisoras de acciones y/u obligaciones negociables para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2012, presentarán sus estados financieros aplicando la RT 26. Como antecedente para esta resolución se tuvo en cuenta que IOSCO recomendó la adopción de las NIIF, para la preparación y presentación de estados financieros por parte de las entidades autorizadas para hacer oferta pública de sus valores negociables y que la Cámara de Sociedades Anónimas y los organismos profesionales de ciencias económicas solicitaron la adopción de dichas normas de contabilidad.

En líneas generales, las normas nacionales presentan diferencias en materia de reconocimiento, medición y exposición con las internaciones. En particular, en lo referente a exposición, las empresas argentinas obligadas a aplicar las NIIF deberán cambiar la manera de presentar sus informes contables. Es decir, deberán discontinuar la aplicación de las normas aprobadas por la FACPCE<sup>2</sup>, y presentar sus estados contables de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 (NIC 1): *Presentación de estados financieros*.

### **3. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°1 (NIC 1) PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**

El IASC emitió la primera versión de la NIC 1 *Revelación de políticas contables* en 1975. Fue reformada en 1994 y reemplazada en 1997 por la NIC 1 *Presentación de*

---

<sup>1</sup> Posteriormente, la Resolución Técnica N° 29 estableció la vigencia para los estados financieros correspondientes a ejercicios anuales que se inicien a partir del 1º de enero de 2012 –inclusive- y, cuando sea aplicable, para los estados financieros de períodos intermedios correspondientes a los referidos ejercicios.

<sup>2</sup> Resolución Técnica N° 8 (RT 8): *Normas generales de exposición contable*, y Resolución Técnica N° 9 (RT 9). *Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*.

*estados financieros*. A lo largo del tiempo sufrió numerosas modificaciones, siendo la última de junio de 2011.

La NIC 1 fija las bases para la presentación de los estados financieros de propósitos generales, para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes de ejercicios anteriores, como con los de otras entidades. Establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requerimientos mínimos sobre su contenido.

Indica que los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados.

Señala que para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de una entidad:

- (a) activos;
- (b) pasivos;
- (c) patrimonio;
- (d) ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas;
- (e) aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales; y
- (f) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad y, en particular, su distribución temporal y su grado de certidumbre.

Según esta norma un conjunto completo de estados financieros comprende:

- (a) un estado de situación financiera al final del periodo;
- (b) un estado del resultado integral del periodo;
- (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;
- (d) un estado de flujos de efectivo del periodo;
- (e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y
- (f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice



una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

## **4. ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**

### **4.1. Denominación**

A partir de la versión revisada en el 2007, la NIC 1 utiliza la expresión “estado de situación financiera” para denominar a este estado, en reemplazo de “balance”, utilizada en las versiones anteriores. El cambio en la denominación del estado obedeció a los siguientes argumentos:

“El Consejo reafirmó su conclusión de que el título “estado de situación financiera” no solo refleja mejor la función del estado sino que es coherente con el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, que contiene varias referencias a la “situación financiera”. El párrafo 12 del *Marco Conceptual* establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad; el párrafo 19 del *Marco Conceptual* establece que la información sobre la situación financiera se facilita principalmente en un balance. En opinión del Consejo, el título “balance” simplemente refleja que el registro de doble entrada requiere que los débitos sean iguales a los créditos. Eso no identifica el contenido o propósito del estado. En el Consejo también se destacó que “situación financiera” es un término bien conocido y aceptado, porque ha sido internacionalmente empleado en las opiniones de los auditores durante más de 20 años para describir lo que el “balance” presenta. El Consejo decidió que alineando el título del estado con su contenido y la opinión utilizada por el auditor ayudaría a los usuarios de los estados financieros.”<sup>3</sup>

En cambio, la RT8 admite alternativamente las denominaciones “estado de situación patrimonial” o “balance general”, aunque la doctrina en nuestro país se inclina por la primera de ellas. En opinión de Fowler Newton<sup>4</sup> el empleo de la palabra *balance* no es adecuado, porque: a) no refiere directamente al propósito de la presentación del estado ni a su contenido; b) en el lenguaje común, dicho vocablo se refiere tanto a la

---

<sup>3</sup> NIC 1, Fundamentos para las conclusiones (FC), párrafo 16

<sup>4</sup> FOWLER NEWTON, E., “*Contabilidad Superior*”, 6º edición, La Ley, Buenos Aires, 2010, p. 1336.

confrontación del activo y del pasivo como a la demostración del resultado (Diccionario de la Real Academia Española, vigésima segunda edición, <http://www.rae.es>).

#### 4.2. Forma y contenido

A diferencia de las normas contables profesionales argentinas, la NIC 1 no prescribe ni el orden ni el formato en que deben presentarse las partidas que integran el estado. Se indica que la información a presentar en el estado de situación financiera, deberá incluir como mínimo las siguientes partidas:

- a) propiedades, planta y equipo;
- b) propiedades de inversión;
- c) activos intangibles;
- d) activos financieros [excluidos los mencionados en los apartados e), h) e i)];
- e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- f) activos biológicos;
- g) inventarios;
- h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- i) efectivo y equivalentes al efectivo;
- j) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*;
- k) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- l) provisiones;
- m) pasivos financieros [excluyendo los mencionados en los apartados k) y l)];
- n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*;
- o) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12;
- p) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
- q) participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio; y
- r) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.

Por su parte, La RT 8 indica que el estado de situación patrimonial incluye los siguientes capítulos:

- a) activo;
- b) pasivo;

- c) participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas (sólo en el estado de situación patrimonial consolidado);
- d) patrimonio neto.

Conforme a la RT 9, el patrimonio neto se expone en una línea y se referencia con el estado de evolución del patrimonio neto. En el estado de situación consolidado, la porción del patrimonio neto de las sociedades controladas que sea de propiedad de terceros ajenos al grupo económico debe ser expuesta como un capítulo adicional entre el pasivo y el patrimonio neto, denominado “participación de terceros en sociedades controladas”, a diferencia de las normas internacionales que la considera como una partida integrante del patrimonio neto<sup>5</sup>.

En las normas argentinas, se enuncian y caracterizan los rubros del activo y del pasivo. La enumeración contenida en la RT 9 presenta diferencias con la que efectúa la NIC 1, por ejemplo: conforme a la NIC 1 los activos biológicos se presentan en un único rubro, en tanto que la RT 9 no menciona un rubro específico<sup>6</sup>.

La NIC 1 permite presentar en el estado de situación financiera partidas adicionales a las enumeradas, encabezamientos y subtotales, cuando sea relevante para comprender la situación financiera del ente. En particular:

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

Del mismo modo, las normas contables profesionales permiten adicionar o suprimir elementos de información, teniendo en cuenta su importancia e introducir cambios en la denominación, apertura o agrupamiento de cuentas.

La Guía de Implementación que acompaña a la NIC 1 contiene un estado de situación financiera ilustrativo que muestra una forma de presentación del estado que distingue

---

<sup>5</sup> La NIIF 10, *Estados Financieros Consolidados*, establece que una controladora presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado, dentro del patrimonio, de forma separada del patrimonio de los propietarios de la controladora.

<sup>6</sup> La Resolución Técnica N° 22, *Normas Contables Profesionales para la Actividad Agropecuaria*, establece que los activos biológicos deben clasificarse en bienes de cambio y bienes de uso y presentarse dentro de esos rubros.

entre partidas corrientes y no corrientes. Asimismo, la RT 9 brinda un modelo para la presentación de este estado. El siguiente cuadro permite apreciar las diferencias entre ambos:

NIC 1	RT9 <sup>7</sup>
<b>ACTIVOS</b> <b>Activos no corrientes</b> Propiedades, Planta y Equipo Plusvalía Otros activos intangibles Inversiones en asociadas Inversiones en instrumentos de patrimonio <b>Activos corrientes</b> Inventarios Cuentas comerciales por cobrar Otros activos corrientes Efectivo y equivalentes de efectivo <b>PATRIMONIO Y PASIVOS</b> <b>Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora</b> Capital en acciones Ganancias acumuladas Otros componentes del patrimonio <b>Participaciones no controladoras</b> <b>Pasivos no corrientes</b> Préstamos a largo plazo Impuestos diferidos y provisiones a largo plazo <b>Pasivos corrientes</b> Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar Préstamos a corto plazo Parte corriente de préstamos a largo plazo Cuentas por pagar por impuestos corrientes Provisiones a corto plazo	<b>ACTIVO</b> <b>Activo corriente</b> Caja y bancos Inversiones temporarias Créditos por ventas Otros créditos Bienes de cambio Otros activos <b>Activo no corriente</b> Créditos por ventas Otros Créditos Bienes de cambio Bienes de uso Participaciones permanentes en sociedades Propiedades de inversión Otras inversiones Activos intangibles Otros activos Llave de negocio <b>PASIVO</b> <b>Pasivo corriente</b> Deudas: Comerciales Préstamos Remuneraciones y cargas sociales Cargas fiscales Anticipos de clientes Dividendos a pagar Otras Previsiones <b>Pasivo no corrientes</b> Ídem pasivos corrientes <b>PARTICIPACIÓN DE TERCEROS EN SOCIEDADES CONTROLADAS</b> <b>PATRIMONIO NETO</b> (según estado correspondiente)

<sup>7</sup> El modelo ha sido adaptado para considerar las modificaciones introducidas por la RT 31 - Normas Contables Profesionales: *Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 9, 11, 16 y 17. Introducción del Modelo de Revaluación de Bienes de Uso excepto Activos Biológicos* (2011).

### **4.3. Clasificación de las partidas**

La NIC 1 establece que los activos y pasivos deben clasificarse en corrientes y no corrientes, limitando con carácter excepcional la clasificación de las partidas en función del grado de liquidez a aquellos casos en los que proporcione un mayor grado de relevancia y fiabilidad.

Como se verá, para la clasificación en corriente y no corriente se considera tanto la duración del ciclo normal de operaciones como el plazo de doce meses. El ciclo normal de la explotación de una entidad es el período de tiempo entre la adquisición de los materiales, que entran en el proceso productivo, y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo.

Cuando el ciclo de explotación es claramente identificable, la separación entre partidas corrientes y no corrientes de activo y pasivo permiten distinguir los activos netos que forman parte del capital circulante, de los utilizados a plazo más largo por parte de la entidad, identificando tanto los activos que se esperan realizar en el transcurso del ciclo normal de la explotación como los pasivos que se deben liquidar en el mismo período de tiempo. Cuando el ciclo normal de operaciones no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Para algunas entidades en las que el ciclo de explotación no se puede identificar con claridad, tales como las instituciones financieras, la presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendientemente de liquidez, proporciona información fiable y más relevante que la presentación corriente-no corriente.

Se admite, además, una combinación de ambas bases de presentación (algunos activos y pasivos clasificados en corrientes y no corrientes y otros expuestos según su grado de liquidez) siempre que esto proporcione información fiable y más relevante. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.

Con independencia del método de presentación adoptado, se deberá revelar, para cada línea que contenga una partida de activo o pasivo en la que se combinen cantidades que se esperen recuperar o pagar dentro de los doce meses posteriores a la fecha del balance y después de este intervalo de tiempo, el importe esperado a cobrar o pagar, respectivamente, después de transcurrir doce meses a partir de la fecha del balance.

La RT 8, con un criterio más restrictivo, indica que las partidas integrantes del activo y del pasivo se clasifican en corrientes y no corrientes y, dentro de estos grupos, integran rubros de acuerdo con su naturaleza. Los rubros del activo corriente y no corriente se ordenarán –dentro de cada grupo- en función decreciente de su liquidez global considerada por rubros. Los pasivos corrientes y no corrientes se ordenarán –dentro de cada grupo- exponiendo primero las obligaciones ciertas y luego las contingentes.

Los activos y pasivos se clasifican en corrientes y no corrientes en base al plazo de un año, computado desde la fecha de cierre del período al que se refieren los estados contables. La norma aclara que cuando un activo o un pasivo, en virtud de los períodos en los que habrá de producirse su conversión en dinero o equivalente o su exigibilidad, respectivamente, participa del carácter de corriente y no corriente, sus respectivas porciones se asignan a cada grupo según corresponda. Asimismo, se mencionan una serie de pautas a tener en cuenta a efectos de la clasificación de los rubros, tales como, la intención de los órganos del ente respecto de sus bienes, derechos y obligaciones, la información de índices de rotación, entre otras.

Como puede apreciarse las normas internacionales y las argentinas presentan diferencias sustanciales tanto en la forma de presentar los activos y pasivos, como en los criterios aplicables para la clasificación de las partidas en corrientes y no corrientes.

Ambas normativas contemplan la distinción de los componentes corrientes de los no corrientes, pero mientras que para la norma argentina, esta clasificación es siempre obligatoria, para la norma internacional es posible reemplazarla por una presentación basada en la liquidez siempre y cuando ésta provea información fiable y más relevante.

En cuanto a los criterios para la clasificación de los activos y pasivos en corrientes y no corrientes, la NIC 1 considera tanto la duración del ciclo normal de operaciones como el plazo de doce meses, en tanto que la RT 8 considera exclusivamente el plazo de doce meses. Sin duda, esta última alternativa facilita la clasificación y la comparabilidad entre empresas.

#### **4.4. Activos corrientes y no corrientes**

Según la NIC 1, un activo se clasificará como corriente cuando:

(a) se espera realizarlo, o se tiene la intención de venderlo o consumirlo en el ciclo normal de operación;

- (b) se mantiene principalmente con fines de negociación;
- (c) se espera realizarlo dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el que se informa; o
- (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7<sup>8</sup>) a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

El término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.

Los activos corrientes incluyen activos (tales como inventarios y deudores comerciales) que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa. Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociar (por ejemplo algunos activos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de la NIIF 9<sup>9</sup>) y la parte a corto plazo de los activos financieros no corrientes. Por su parte, la RT 8 establece que los activos se clasifican en corrientes si se espera que se conviertan en dinero o equivalente en el plazo de un año, computado desde la fecha de cierre del período al que se refieren los estados contables, o si ya lo son a esa fecha.

Por lo tanto, se consideran corrientes:

- a) Los saldos de libre disponibilidad en caja y bancos al cierre del período contable.
- b) Otros activos, cuya conversión en dinero o su equivalente se estima que se producirá dentro de los doce meses siguientes a la fecha de cierre del período al que corresponden los estados contables.

---

<sup>8</sup> Conforme a la NIC 7: *Estado de Flujo de Efectivo*, el *efectivo* comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista, en tanto que los *equivalentes al efectivo* son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

<sup>9</sup> De acuerdo a la NIIF 9, *Instrumentos Financieros*, se considera como mantenido para negociar a un activo financiero o pasivo financiero que:

- (a) se compra o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o de volver a comprarlo en un futuro cercano;
- (b) en su reconocimiento inicial es parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un patrón real reciente de obtención de beneficios a corto plazo; o
- (c) es un derivado (excepto un derivado que sea un contrato de garantía financiera o haya sido designado como un instrumento de cobertura eficaz).

- c) Los bienes consumibles y derechos que evitarán erogaciones en los doce meses siguientes a la fecha indicada en el párrafo anterior, siempre que, por su naturaleza, no implicaran una futura apropiación a activos inmovilizados.
- d) Los activos que por disposiciones contractuales o análogas deben destinarse a cancelar pasivos corrientes.

Como puede observarse, la norma argentina exige la conversión en dinero o equivalente dentro del plazo estipulado a los fines de la clasificación de un activo como corriente. Distinto es el criterio adoptado por la NIC 1, que considera como corrientes a los activos que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa.

#### **4.5. Pasivos corrientes y no corrientes**

Conforme a la NIC 1, un pasivo se clasificará como corriente cuando:

- (a) se espera liquidarlo en el ciclo normal de operación;
- (b) se mantiene principalmente con fines de negociación;
- (c) debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa; o
- (d) no se tiene un derecho incondicional para aplazar su cancelación durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa. Las condiciones de un pasivo que puedan dar lugar, a elección de la otra parte, a su liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, no afectan a su clasificación.

Los restantes pasivos se clasificarán como no corrientes.

Para la clasificación de los pasivos como corrientes se establecen reglas simétricas a las enunciadas para el activo. Así, aquellos pasivos relacionados con la explotación, tales como los acreedores comerciales y los pasivos por costos de personal u otros costos de operación, se clasificarán como corrientes incluso si su vencimiento se va a producir más allá de los doce meses siguientes a la fecha del período sobre el que se informa. Para la clasificación de los activos y pasivos de la entidad se aplicará el mismo ciclo normal de operaciones. Cuando éste no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

También existen pasivos corrientes que no se cancelan como parte del ciclo normal de la explotación, pero deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del período sobre el que se informa o se mantienen fundamentalmente con propósitos



de negociación. Son ejemplos de este tipo algunos pasivos financieros que cumplan la definición como mantenidos para negociar de acuerdo con la NIIF 9<sup>10</sup>, los descubiertos bancarios, la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad) y que no deban liquidarse después de los doce meses a partir de la fecha del período sobre el que se informa, son pasivos no corrientes, sujeto a las siguientes condiciones:

- Cuando se infrinja una disposición contenida en un contrato de préstamo a largo plazo al final del periodo sobre el que se informa o antes con el efecto de que el pasivo se convierta en exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, incluso si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia de la infracción. El pasivo se clasificará como corriente porque, al final del periodo sobre el que se informa, no se tiene el derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, doce meses tras esa fecha.
- Sin embargo, el pasivo se clasificará como no corriente si el prestamista hubiese acordado, al final del periodo sobre el que se informa, la concesión de un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esa fecha, dentro de cuyo plazo es posible rectificar la infracción y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.

Se aclara, además, que los pasivos financieros cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del período sobre el que se informa, se clasificarán como corrientes, aunque:

- (a) su plazo original fuera un periodo superior a doce meses; y
- (b) después de la fecha del período sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación se haya concluido un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo.

Si se tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, se clasificará la obligación como no corriente, aún cuando de otro modo venza en un período más corto. No obstante, cuando la refinanciación o extensión del plazo no sea

---

<sup>10</sup> La definición de “mantenidos para negociar” se enuncia en la Nota 9.

una facultad de la entidad (por ejemplo si no existiese un acuerdo de refinanciación), la entidad no tendrá en cuenta la refinanciación potencial y la obligación se clasificará como corriente.

Con respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si los sucesos que siguen ocurriesen entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, esos sucesos se revelarán como hechos ocurridos después de la fecha de balance que no implican ajustes, de acuerdo con la NIC 10 *Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa*.

- (a) refinanciación a largo plazo;
- (b) rectificación de la infracción del contrato de préstamo a largo plazo; y
- (c) concesión, por parte del prestamista, de un período de gracia para rectificar la infracción relativa al contrato de préstamo a largo plazo que finalice al menos doce meses después del período sobre el que se informa.

Como se desprende de los párrafos anteriores, la NIC 1 basa los criterios de clasificación de pasivos, como corrientes o no corrientes, únicamente en las condiciones existentes a la fecha de los estados financieros, independientemente de los hechos posteriores al cierre, es decir, los comprendidos entre esa fecha y la de su emisión.

Por su parte, las normas argentinas también establecen las condiciones para que un pasivo sea considerado corriente, aunque se limita a enunciar criterios generales. De acuerdo a la RT 8 se consideran pasivos corrientes:

- a) Los exigibles al cierre del período contable.
- b) Aquellos cuyo vencimiento o exigibilidad se producirá en los doce meses siguientes a la fecha de cierre del período al que correspondieran los estados contables.
- c) Las provisiones constituidas para afrontar obligaciones eventuales que pudiesen convertirse en obligaciones ciertas y exigibles dentro del período indicado en el punto anterior.

Los pasivos no corrientes comprenden a todos los que no pueden ser clasificados como corrientes.

Como puede observarse, tanto la norma argentina como la internacional consideran el plazo de doce meses para la clasificación de los pasivos como corrientes o no corrientes, pero la NIC 1 clasifica como corrientes a todos los pasivos que integran el capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación, aún cuando se vayan a

liquidar después de los doce meses de la fecha del período sobre el que se informa, mientras la RT 8 se basa exclusivamente en el plazo de doce meses.

#### **4.6. Información comparativa**

De acuerdo a la NIC 1, se revelará información comparativa respecto del período anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del período corriente, incluyendo a la información descriptiva y narrativa, cuando la misma sea relevante para la comprensión de dichos estados. En consecuencia, se deberá presentar, como mínimo, dos estados de situación financiera, dos de cada uno de los restantes estados, y las notas relacionadas.

Cuando se aplique una política contable retroactivamente o se realice una reexpresión retroactiva de partidas, o cuando se reclasifique partidas en los estados financieros, se presentará, como mínimo, tres estados de situación financiera, dos de cada uno de los restantes estados, y las notas relacionadas. Por lo tanto, en este caso, los estados de situación financiera a presentar son los que se refieren:

- (a) al cierre del período corriente,
- (b) al cierre del período anterior (que es el mismo que el del comienzo del período corriente), y
- (c) al principio del primer período comparativo.

Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas en los estados financieros, también se reclasificarán los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando se reclasifiquen los importes comparativos, se revelará:

- (a) la naturaleza de la reclasificación;
- (b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
- (c) la razón de la reclasificación.

Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, se revelará:

- (a) la razón para no reclasificar los importes; y
- (b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Por último, la NIC 8 establece los ajustes a realizar en la información comparativa requerida, cuando una entidad cambia una política contable o corrige un error<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> La NIC 8: *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* indica que la información comparativa de los períodos anteriores se presentará como si la nueva política contable se hubiera estado aplicando siempre, y los errores de los períodos anteriores no hubiesen ocurrido nunca.

La RT 8 también requiere que los importes de los estados contables básicos se presenten a dos columnas. En la primera se expondrán los datos del período actual y en la segunda la siguiente información comparativa:

- a) cuando se trate de ejercicios completos, la correspondiente al ejercicio precedente;
- b) cuando se trate de períodos intermedios:
  - 1) la información comparativa del estado de situación patrimonial será la correspondiente al mismo estado a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente;
  - 2) las informaciones comparativas correspondientes a los estados de resultados (o de recursos y gastos), de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo serán las correspondientes al periodo equivalente del ejercicio precedente.

En caso de negocios estacionales, en el estado de situación patrimonial de períodos intermedios se incluirá también (mediante una tercera columna o una nota), los datos correspondientes a la misma fecha del año precedente.

Los mismos criterios se emplearán para preparar la información complementaria que desagregue datos de los estados contables básicos. La restante información complementaria contendrá los datos comparativos que se consideren útiles para los usuarios de los estados contables del período corriente.

Los datos de períodos anteriores se prepararán y expondrán aplicando los mismos criterios de medición contable, de unidad de medida y de agrupamiento de datos utilizados para preparar y exponer los datos del período corriente. Por lo tanto, los datos comparativos presentados podrán diferir de los expuestos en los estados contables originales correspondientes a sus períodos cuando, en el período corriente:

- a) corresponda aplicar las normas referidas a “Modificación de la información de ejercicios anteriores”; o
- b) se produzcan cambios en las normas contables referidas al contenido y la forma de los estados contables; o
- c) se modifiquen los contenidos de los componentes de los estados contables cuya exposición sea especialmente requerida por otras Resoluciones Técnicas.

Cuando existan modificaciones de la información de ejercicios anteriores que afecten al estado de situación patrimonial, deben adecuarse las cifras correspondientes del ejercicio precedente, al sólo efecto de su presentación comparativa con la información del ejercicio. Estas adecuaciones no afectan a los estados contables correspondientes a esos ejercicios ni a las decisiones tomadas con base de ellos.

Las normas argentinas presentan algunas diferencias con las internaciones entre las que merece destacarse que estas últimas requieren la presentación de un estado de situación financiera al comienzo del período más antiguo presentado cuando se han efectuado ajustes retroactivos a partidas de los estados financieros, lo cual no está previsto en las normas argentinas.

En cuanto a la información comparativa a presentar cuando se trate de estados financieros que corresponden a períodos intermedios, y el negocio es estacional, como se dijera, la RT 8 requiere no sólo la presentación de un estado de situación patrimonial a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente, sino también, mediante una tercer columna o una nota, los datos correspondientes a la misma fecha del ejercicio precedente. Esta última información no es requerida por la NIC 34<sup>12</sup> que sólo contempla la presentación de un estado de situación financiera al final del período intermedio corriente y un estado comparativo de la situación financiera al final del periodo contable inmediatamente anterior.

## **5. CONCLUSIONES**

De lo antedicho es posible concluir:

1. A partir de los ejercicios iniciados el 1º de enero de 2012, las sociedades que cotizan en bolsa deberán discontinuar la aplicación de las normas contenidas en las RT 8 y 9 y adoptar las reglas de la NIC 1, lo que acarreará cambios en la forma y contenido de sus estados contables.
2. En lo que respecta al estado de situación financiera, las normas internacionales presentan diferencias con las argentinas, entre las que se destacan:
  - No admiten el título “balance” para denominar a este estado.
  - No prescriben ni el orden ni el formato en que deben presentarse las partidas que integran el estado, aunque establecen el contenido mínimo, el que presenta algunas diferencias con los rubros del activo y del pasivo que caracteriza la RT 9.
  - En los estados financieros consolidados, las participaciones no controladoras son consideradas como una partida integrante del patrimonio neto.

---

<sup>12</sup> NIC 34: *Información Financiera Intermedia*.

- Permiten reemplazar la clasificación de los activos y pasivos en corrientes y no corrientes por una presentación basada en la liquidez, siempre y cuando ésta provea información fiable y más relevante.
- Para la clasificación de los activos y pasivos en corrientes y no corrientes, consideran tanto la duración del ciclo normal de operaciones como el plazo de doce meses contados desde la fecha de cierre. Se clasifican como corrientes a los activos que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa. Del mismo modo, se clasifican como corrientes a todos los pasivos que integran el capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación, aún cuando se vayan a liquidar después de los doce meses de la fecha del período sobre el que se informa.
- Requieren la presentación de un estado de situación financiera comparativo al comienzo del período más antiguo presentado cuando se han efectuado ajustes retroactivos a partidas de los estados financieros.

3. La NIC 1 establece reglas mínimas para la presentación del estado de situación financiera, dejando a las empresas un considerable margen de discrecionalidad a la hora de decidir el formato del estado. A su vez establece criterios alternativos para la clasificación de las partidas, aunque su empleo se encuentra sujeto a la presentación de información fiable y más relevante. Estas situaciones pueden traer aparejado problemas de comparabilidad de la información financiera.

## **6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- (1) CASINELLI, H., NIIF/IFRS *Normas internacionales de información financiera: la globalización del lenguaje de los negocios*, Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, 2008.
- (2) FACPCE, RT 8. *Normas generales de exposición contable*.
- (3) FACPCE, RT 9. *Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios*.
- (1) FACPCE. RT 22, *Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria*.
- (2) FACPCE. RT 31. *Normas Contables Profesionales: Modificación de las Resoluciones Técnicas Nº 9, 11, 16 y 17. Introducción del modelo de revaluación de bienes de uso excepto activos biológicos*.
- (3) FOWLER NEWTON, E., *Contabilidad Superior*, 6º edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010.
- (4) IASB. NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*
- (5) IASB. NIC 1, *Fundamentos para las conclusiones*
- (6) IASB. NIC 7: *Estado de flujo de efectivo*
- (7) IASB. NIC 8: *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- (8) IASB. NIIF 9, *Instrumentos Financieros*
- (9) IASB. NIIF 10, *Estados Financieros Consolidados*
- (10) IASB. NIC 34 *Información Financiera Intermedia*.
- (11) ROJO RAMÍREZ A.; CABA PÉREZ M., *La NIC 1 del IASB, Estados Financieros*. Universidad de Almería. Partida Doble. Nº 142, marzo 2003.