

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS
(FACPCE)**

INFORME N° 3

**CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
(CENCyA)**

**APLICACIÓN DE LA NIIF 1 DEL IASB
(Adopción por primera vez de las NIIF)**

UTILIZACIÓN DE UN INFORME DEL CENCyA

Un informe aprobado por el CENCyA no es una norma profesional de carácter obligatorio

I. Introducción

El presente informe fue elaborado sobre la base de un informe preparado por una comisión especial designada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) con el objetivo específico de producir un documento que facilite a las empresas y profesionales argentinos la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en oportunidad de su utilización por primera vez como consecuencia de su adopción por parte de la FACPCE y de la Comisión Nacional de Valores (CNV) para ciertos entes que hacen oferta pública de sus títulos valores. Este informe fue aprobado por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) en su reunión de fecha 01/03/2012.

El cronograma de presentación de la información financiera de acuerdo con la Resolución Técnica N° 26 (RT26) que adopta las NIIF para los entes mencionados (con las modificaciones introducidas por la RT29), y el de la Resolución General N° 562 de la CNV que a su vez adopta la RT26, es el que se transcribe a continuación (para ejercicios coincidentes con año calendario):

Información	Cuando se presenta	Fecha a la que se refiere	
		Aplicación obligatoria	Aplicación anticipada
Balance de apertura o fecha de transición Punto de partida para NIIF	primer cierre sobre base NIIF (Como Comparativo)	31/12/10-01/01/11	31/12/09-01/01/10
Información, en nota a los EECC, acerca del cambio de normas contables que se producirá	Cierre a la fecha de transición	31/12/10	31/12/09
Información cuantitativa del cambio		31/12/11	31/12/10
- Conciliación PN al inicio 12-2010 (obligación) o al 12-2009 (opción)	Cierre del ejercicio siguiente		
- Conciliación PN y Resultados a 12-2011 (obligación) o a 12-2010 (opción)	Cierre del ejercicio		
- Explicación de ajustes relevantes al EFE	Cierre del ejercicio	31/03/12	31/03/11
Aplicación integral – trimestral – incluyendo comparativo trimestral según NIC34* (agrega conciliación con información publicada según normas anteriores)	Al cierre del trimestre correspondiente		

Primera aplicación de ejercicio completo – incluye comparativo agrega conciliación con información publicada según normas anteriores))	Al cierre del ejercicio	31/12/12	31/12/11
--	-------------------------	----------	----------

El párrafo 23 de la NIIF 1 requiere que las entidades expliquen de qué forma la transición a NIIF impactó en la situación financiera, su performance y su flujo de efectivo. Para cumplir con este requerimiento, el párrafo 24 de la NIIF 1 establece que una entidad debe revelar las reconciliaciones del patrimonio anteriormente reportado de acuerdo con las normas contables profesionales anteriores a la vigencia de las NIIF:

- (a) a la fecha de transición a NIIF;
- (b) al cierre del ejercicio anterior; y
- (c) al cierre del periodo intermedio comparativo.

De acuerdo con el párrafo 32.b) de la NIIF 1, las reconciliaciones por los periodos anuales pueden no ser incluidas en los primeros estados financieros trimestrales bajo NIIF de una entidad si las mismas están incluidas en otro documento publicado y los estados financieros trimestrales hacen referencia a ese documento.

Sin embargo, dado que los estados contables anuales correspondientes al cierre anterior al primer ejercicio de aplicación por primera vez de la NIIF, por estar preparados de acuerdo con las normas profesionales argentinas, no incluyen toda la información relevante requerida por las NIIF, el párrafo 33 de la NIIF 1 establece que en estos casos dicha información debe ser incluida en sus primeros estados financieros trimestrales de acuerdo con la NIC 34, o debe hacerse la referencia a otro documento publicado que incluya esta información.

Los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 1 adicionalmente explican, en su párrafo FC96, que "...la información financiera intermedia confeccionada según la NIC 34 es menos útil, para los usuarios, si los últimos estados financieros fueron preparados utilizando los PCGA anteriores, que si hubieran sido elaborados según las NIIF. Por tanto, el Consejo llegó a la conclusión de que la primera información financiera intermedia según la NIC 34 debía incluir suficiente información como para permitir a los usuarios comprender cómo afectó la transición a NIIF a las cifras presentadas, tanto en los estados anuales previos como en los periodos intermedios...".

Es decir que, de acuerdo con lo mencionado anteriormente, se puede utilizar la alternativa de estados financieros condensados en la presentación de los estados financieros de los tres primeros trimestrales en el año de adopción de NIIF pero en la medida que se incluya toda la información relevante que no estuviera contemplada en los últimos estados financieros anuales.

Para determinar cuál es la información adicional que debe ser incluida en los estados financieros trimestrales o en los últimos estados financieros preparados de acuerdo con las normas contables profesionales anteriores a la vigencia de las NIIF se deben evaluar los hechos y circunstancias relevantes para cada entidad. Como ejemplos, sin que a partir de los mismos se infiera que estas revelaciones son siempre apropiadas y que otras no son necesarias, podemos mencionar:

1. Descripción de los juicios que la entidad haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (NIC 1, párrafo 122)
2. Estimaciones contables significativas y causas de incertidumbre en las estimaciones (NIC 1, párrafo 125)

Informe del CENCyA N° 3**APLICACIÓN DE LA NIIF 1 DEL IASB - (Adopción por primera vez de las NIIF)**

3. Actualización de la información de riesgo de mercado y otras revelaciones sobre instrumentos financieros, principalmente en aquellas entidades en las que se produzca un cambio significativo en la base de medición de activos y pasivos financieros por la adopción de NIIF
4. Aperturas de rubros que no se presentaban en los estados financieros preparados bajo las normas contables profesionales anteriores a la vigencia de NIIF y que son requeridos por NIIF
5. Información con partes relacionadas como, por ejemplo, la compensación al personal gerencial clave
6. El resultado por acción del ejercicio recalculado bajo NIIF
7. Información por segmentos de negocio requeridas por la NIIF 8.

La referida RT26 incluye además los requerimientos de presentación de información luego de la aplicación de la misma a los primeros estados financieros que se presenten de acuerdo con NIIF, y que son los siguientes:

Estados financieros y conciliaciones a presentar en el primer ejercicio de aplicación			
	Fecha de cierre del ejercicio que se inicie a partir del 1/1/2012, fecha obligatoria o 1/1/2011, como opción (corriente)	Fecha de cierre del ejercicio anterior (comparativo)	Fecha de inicio del ejercicio anterior (transición)
Estado de situación financiera	X	X	X
Estado del resultado integral	X	X	
Estado de cambios en el patrimonio neto	X	X	
Estado de flujos de efectivo	X	X	
Conciliación del patrimonio neto		X	X
Conciliación del resultado integral del ejercicio		X	
Conciliación del efectivo y sus equivalentes		X	

El trabajo del CENCyA estuvo centrado en facilitar la preparación del primer estado patrimonial de acuerdo con las NIIF, que es denominado Estado de situación financiera de transición.

II. Estructura del Informe:

Tal como se expresara, el objetivo del presente informe es el de colaborar con las empresas y profesionales del medio argentino para la aplicación de las NIIF, en particular de la NIIF 1 cuya temática es la de ofrecer algunos procedimientos simplificados para la aplicación de las normas en aquellos entes que lo hacen por primera vez, así como el establecimiento de algunas restricciones a la aplicación de

ciertos mecanismos. El CENCyA ha utilizado para el análisis la versión publicada por el IASB al 31 de marzo de 2009 y las modificaciones posteriores hasta Diciembre 2010. No se incluyeron en el análisis las normas con vigencia a partir del 1° de enero de 2013 que pueden aplicarse en forma anticipada por las empresas Argentinas.

En este informe se analizan los aspectos de aplicación de La NIIF.1 de acuerdo con la siguiente estructura:

1. Aspectos de aplicación general de la NIIF 1

- a. Alcance de la norma
- b. Combinaciones de negocios
- c. Arrendamientos operativos y financieros
- d. Contrapartida de los ajustes por aplicación de las NIIF por primera vez

2. Otros aspectos de aplicación general de las NIIF

- a. Contratos de seguros
- b. Flexibilidad en las denominaciones de los rubros patrimoniales
- c. Industrias específicas
- d. Concepto de impracticabilidad
- e. Presentación de estados financieros: Participación de los accionistas no controladores
- f. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera - moneda funcional: Aplicación de una moneda funcional diferente a la de los registros históricos
- g. Créditos y Deudas: Reconocimiento y medición
- h. Deterioro del valor de los activos: Valor recuperable - Cambio del concepto de actividad generadora de efectivo (AGE) al de unidad generadora de efectivo (UGE)

3. Efecto de la NIIF 1 sobre los rubros patrimoniales y otros aspectos particulares de su aplicación

3.a. Activos

- 1. Caja y bancos (El concepto requerido por la NIC 1 es Efectivo y equivalentes de efectivo, que incluye algunas inversiones financieras)
- 2. Inversiones temporarias (Otros activos financieros corrientes excepto los que se hubieren incluido en equivalentes de efectivo)
- 3. Créditos por ventas y Otros créditos (Cuentas por cobrar comerciales y otros)
- 4. Bienes de cambio (Inventarios)
- 5. Bienes de uso (Propiedades, planta y equipo)
- 6. Inversiones permanentes en otros entes (Inversiones en subsidiarias)
- 7. Inversiones permanentes en otros entes (Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y entidades sobre las que no se ejerce influencia significativa)
- 8. Bienes de uso destinados a alquiler (Propiedades de inversión)
- 9. Activos intangibles (Activos intangibles)
- 10. Llave de negocio (Plusvalía)

3.b. Pasivos

1. Deudas comerciales y Deudas financieras (Pasivos comerciales y Pasivos financieros)
2. Deudas sociales (Beneficios a los empleados y transacciones basados en acciones)
3. Provisiones (Provisiones) por beneficios al personal
4. Provisiones (Provisiones) por retiro del servicio, restauración y similares incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo
5. Deudas fiscales (Pasivos fiscales)

3.c. Patrimonio Neto

1. Cuentas de capital
2. Ganancias reservadas
3. Otros resultados integrales acumulados:

Hemos incluido en el punto III.3 todos aquellos aspectos que son de aplicación al conjunto de los estados financieros o al menos a una proporción significativa de los rubros involucrados.

En relación con los rubros del estado de situación financiera de transición hacia las NIIF, se incluyeron los aspectos que el CENCyA ha considerado de aplicación más generalizada en relación con cada uno de los rubros, en lo referido a la aplicación obligatoria u opcional de la norma general como de las excepciones previstas por la NIIF 1. Por lo tanto, podrían existir otras circunstancias no contempladas en este Informe, por lo que deberá recurrirse a las normas originales del IASB para completar el análisis de la información necesaria para una primer aplicación de las NIIF.

III. Análisis de los aspectos de aplicación de las NIIF 1

III.1. Aspectos de aplicación general de la NIIF 1

En este acápite se incluyen las definiciones del CENCyA relativas a facilitar el entendimiento de los contenidos de ciertos párrafos de la NIIF 1 a efecto de su aplicación en el país.

Con el objetivo mencionado, los contenidos han sido ordenados siguiendo la estructura de los estados financieros de uso frecuente en nuestro país.

En cada uno de los rubros de los referidos estados financieros, se incluye la norma utilizable en general, especificando cuál es el criterio de medición aplicable o cuáles son los mismos en los casos en que existen opciones para el ente emisor de los estados financieros.

También se ha incluido en cada rubro de los estados financieros el texto de la NIIF 1 aplicable en relación con cada punto, el que se transcribe *en itálica*, con la opinión y comentarios del CENCyA referenciados e insertados a continuación de cada uno de los párrafos pertinentes.

III.1.a. Alcance de la norma

El siguiente es el texto de la norma al respecto:

Alcance

- 3 *Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados*

financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF si, por ejemplo, la misma:

- (a) *ha presentado sus estados financieros previos más recientes:*
 - (i) *según requerimientos nacionales que no son conformes en todos los aspectos con las NIIF;*
 - (ii) *de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;*
 - (iii) *con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;*
 - (iv) *según requerimientos nacionales que no son conformes con las NIIF, pero utilizando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o*
 - (v) *según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las determinadas según las NIIF;*
- (b) *ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;⁽¹⁾*
- (c) *ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros; o*
- (d) *no ha presentado estados financieros en periodos anteriores.*

Nota (1):

En este punto es importante destacar que si una empresa ha emitido estados financieros bajo NIIF (por ejemplo, para cumplir con requerimientos establecidos en contratos de deuda u otros equivalentes), el factor clave para la definición de si resulta o no aplicable la NIIF 1 en oportunidad de la transición general de las empresas argentinas según se describió en el punto II., porque ya lo han hecho en su momento, es que se haya preparado un juego completo de estados financieros cumpliendo con todas las NIIF aplicables a dicha fecha y se haya incluido en dichos estados financieros una manifestación expresa y sin restricciones de cumplimiento de las NIIF para su elaboración y presentación, habiéndose puesto los mismos a disposición de los accionistas o de terceros, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

III.1.b. Combinaciones de Negocios

El siguiente texto es la parte pertinente de la norma al respecto:

Apéndice C; Exenciones para Combinaciones de negocios

Este Apéndice es parte integrante de la NIIF. La entidad aplicará los siguientes requisitos a las combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición a las NIIF. ⁽²⁾

- C1 *Un adoptante por primera vez puede optar por no aplicar en forma retroactiva la NIIF 3 (modificada en 2008) a las combinaciones realizadas en el pasado (esto es, las combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición a las NIIF). No obstante, si el adoptante por primera vez reexpresa cualquier combinación de negocios para cumplir con la NIIF 3 (modificada en 2008), reexpresará también todas las combinaciones posteriores a la misma y también aplicará la NIC 27 (modificada en 2008) desde la misma fecha. Por ejemplo, si la entidad que adopte por primera vez escoge la reexpresión de una combinación de negocios que ocurrió el 30 de junio de 20X6, reexpresará todas las combinaciones que hayan tenido lugar entre el 30 de junio*

de 20X6 y la fecha de transición a las NIIF y también aplicará la NIC 36 (según la revisión de 2004) y la NIC 27 (modificada en 2008) desde el 30 de junio de 20X6.

Nota (2).

Criterio general:

Tal como surge del texto de la exención de aplicación opcional contenida en el párrafo C1 transcripto, se permite que el ente determine libremente una fecha, anterior o concomitante con la fecha de transición, a partir de la cual se aplicará la NIIF 3 a todas las combinaciones que se efectuaron entre entes que no se encuentran bajo control común.

Es decir, que el ente no puede seleccionar combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición en forma libre, sino que puede determinar libremente la fecha a partir de la cual se aplicará el método. La aplicación de la NIIF 3 a partir de una fecha determinada por el ente, implica también que deben aplicarse desde dicha fecha la NIC 27.

Si se optara por aplicar la NIIF 3 desde el momento de la transición, todas las combinaciones de negocios anteriores a tal fecha mantendrán el tratamiento contable que se les haya aplicado en el momento de la concreción de tales combinaciones, aunque la NIIF 1 prevé ciertos ajustes y reclasificaciones que son requeridos en este contexto y que se incluyen en los incisos desde a) hasta k) del párrafo C4 del referido Anexo C.

También resulta aplicable la NIC 36 para todos los activos provenientes de las combinaciones que hubieren quedado excluidas del período seleccionado para aplicar la NIIF 3, la que debe utilizarse para comprobar a la fecha de transición si es necesario ajustar por deterioro el valor de la llave de negocio (plusvalía) determinada según NCP anteriores.

Para las combinaciones anteriores a la fecha que el ente decida como fecha inicial de reconocimiento, los valores preestablecidos de llave de negocio (plusvalía) quedarán fijados sobre la base de las registraciones previas, con la excepción tanto del reconocimiento de activos intangibles que fuere necesario reconocer de acuerdo con la NIC 38, cuyos importes determinados a la fecha de transición serán descontados del monto de la llave de negocio anterior, como la baja de activos intangibles reconocidos de acuerdo con NCP anteriores que no corresponda reconocer de acuerdo con la NIC 38 cuyo importe será adicionado a la plusvalía.

Para las combinaciones anteriores a la fecha que la entidad haya adoptado como límite para la aplicación de la NIIF 3, no se debe efectuar en la fecha de transición a las NIIF, ningún otro ajuste en el importe en libros de la plusvalía. Por ejemplo, la entidad que adopta por primera vez las NIIF no debe ajustar el importe en libros de la plusvalía:

- (i) para excluir una partida de investigación y desarrollo en proceso adquirida en esa combinación de negocios (a menos que el activo intangible correspondiente cumpliera las condiciones para su reconocimiento, según la NIC 38, en el estado de situación financiera de la adquirida);
- (ii) para ajustar la amortización de la plusvalía realizada con anterioridad;
- (iii) para revertir ajustes de la plusvalía no permitidos por la NIIF 3, pero practicados según las NCP anteriores, que procedan de ajustes a los activos y pasivos entre la fecha de la combinación de negocios y la fecha de transición a las NIIF.

Un análisis detallado del tratamiento del valor llave (plusvalía) se incluye en el punto III.1.j) posterior.

Informe del CENCyA N° 3

APLICACIÓN DE LA NIIF 1 DEL IASB - (Adopción por primera vez de las NIIF)

En resumen, las empresas argentinas pueden optar por los siguientes cursos de acción:

- (a) Ajustar todas las combinaciones posteriores a la fecha más antigua aplicable según la NIIF 3 (30/06/07)
- (b) Ajustar todas las combinaciones posteriores a una fecha que el ente determine entre la fecha mencionada en el punto anterior y la fecha de transición a las NIIF (conjuntamente con la NIC 27)
- (c) Ajustar prospectivamente las combinaciones concomitantes o posteriores a la fecha de transición a las NIIF

Las empresas argentinas que adopten las NIIF de acuerdo con los parámetros de la RT 26 de la FACPCE deberán aplicar la versión de la NIIF 3 que esté vigente a la fecha de cierre del primer ejercicio que se presente de acuerdo con las NIIF.

C4 Si la entidad que adopte por primera vez no aplica la NIIF 3 retroactivamente a una combinación de negocios, se tendrán las siguientes consecuencias para esta combinación:

- (a) *La entidad que adopte por primera vez las NIIF conservará la misma clasificación (como una adquisición por parte de la entidad adquirente legal, como una adquisición inversa por parte de la entidad legalmente adquirida o como unificación de intereses ⁽³⁾ que tenía en sus estados financieros elaborados con los PCGA anteriores.*

Nota (3).

Tratamiento contable de las combinaciones de negocios entre entes bajo control conjunto

La NIIF 3 sólo resulta aplicable a las combinaciones de negocios efectuadas entre entes que no estén bajo control común.

A efectos de la determinación de si los entes participantes de la combinación se encuentran bajo control común, la regla es que los mismos hayan sido controlados, antes y después de la combinación, por el mismo ente.

En consecuencia, no trata qué método contable sería apropiado para contabilizar las combinaciones de negocios entre entidades o negocios bajo control conjunto.

Debido a que la exclusión de las transacciones bajo control común del alcance de la NIIF 3 generó prácticas divergentes sobre su contabilización en los estados financieros consolidados de la adquirente, en diciembre de 2007 el IASB resolvió incluir en su agenda un Proyecto que contemplara definiciones básicas y el método de contabilización de dichas transacciones.

Hasta la fecha no ha habido definiciones sobre este tema por parte del IASB. Por lo tanto, ante la ausencia de una norma específica en las NIIF que sea aplicable a este tipo de transacciones, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la NIC 8.10 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, que indica que la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea relevante y fiable.

Asimismo, la NIC 8.11, establece que al realizar los juicios mencionados la gerencia debe referirse, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad:

- a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados, y
- b) las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el *Marco Conceptual*.

Al respecto, la NIC 8.11 señala que la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes mencionadas precedentemente.

En este tema varios cuerpos de normas, como por ejemplo los PCGA de los Estados Unidos han emitido guías que permiten o requieren la aplicación del método de unificación de intereses en la contabilización de las combinaciones de negocios entre entidades o negocios bajo control conjunto.

En consecuencia, hasta tanto el IASB finalice el estudio de este tema a través del Proyecto mencionado, podría aplicarse:

- El método de unificación de intereses (que es el de aplicación más usual), mediante el cual no se reconocen cambios en los valores de los bienes y resultados, excepto por los ajustes para uniformar criterios contables, ni tampoco se genera llave de negocio (plusvalía), o

El método de la adquisición (en la medida que la transacción tenga sustancia desde la perspectiva de la entidad que informa).

A los fines de determinar si la transacción tiene sustancia, debe prestarse especial atención a todos los hechos y circunstancias desde la perspectiva de cada entidad, considerando entre otros elementos de juicio, a) el propósito de la transacción, b) el involucramiento de terceros en la transacción, por ejemplo, intereses minoritarios, c) si la transacción se realiza a valor razonable, d) las actividades de la entidades involucradas en la transacción.

Lo importante es que cualquiera sea el criterio que se adopte debe aplicárselo de forma consistente.

III.1.c. Arrendamientos operativos y financieros

El siguiente es la parte pertinente del texto de la norma al respecto:

Arrendamientos

^{D9} *Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento. En consecuencia, dicha entidad puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha. ⁽⁴⁾*

Nota (4).

A la fecha de transición hacia las NIIF los entes deberán evaluar en los contratos vigentes, incluso los no denominados como de arrendamiento, si se satisfacen las pautas descriptas en la CINIIF 4 a fin de identificar si tales contratos son o contienen un arrendamiento operativo o financiero. La aplicación de la norma general implica que deben evaluarse las condiciones imperantes en el contexto económico en la fecha en que la empresa comenzó a ser parte del contrato. La aplicación de la excepción transcrita permite a las empresas hacer la evaluación y por ende la tipificación sobre la base de las condiciones existentes a la fecha de transición hacia las NIIF.

En relación con la determinación de si un contrato contiene un arrendamiento, una reciente modificación introducida en la NIIF 1 aclara que, si la determinación de acuerdo con las NCP anteriores lleva a la misma determinación que la requerida por la CINIIF 4, pero a una fecha diferente, no resulta necesario reevaluar la determinación cuando adopte las NIIF. Este concepto es aplicable cuando la determinación

efectuada produce el mismo efecto que el resultante de la aplicación de la NIC 17 y la CINIIF 4.

III.1) d. Contrapartida de los ajustes por aplicación de las NIIF por primera vez

El ajuste de los valores determinados con la normativa Argentina a la fecha de transición para adecuar la medición de los activos y pasivos a los valores determinados de acuerdo con las NIIF (incluidas las excepciones previstas por la NIIF 1 que se desarrollan posteriormente) debe efectuarse contra Resultados Acumulados.

Existen unas pocas exenciones a este principio general, y están dadas por los casos en que la norma de medición prevé que al menos una parte de los ajustes en la medición de activos y pasivos debe hacerse contra una cuenta de Patrimonio Neto a través del Otro Resultado Integral (ORI).

Un ejemplo típico de la aplicación de este concepto está relacionado con la medición de Propiedad, Planta y Equipos cuando se adopta para su aplicación a partir del ejercicio que se inicia en la fecha de transición la medición utilizando el método de la revaluación, que consiste en registrar toda la diferencia que surja entre la medición previa a la revaluación y la medición posterior a la misma, contra un rubro del Patrimonio Neto, denominado como "Superávit de revaluación".

Esto implica adoptar el método general para la aplicación de las NIIF por primera vez, que consiste en registrar el cambio de criterio sin ninguna de las exenciones admitidas. En el ejemplo que se está presentando se pasa del criterio utilizado en materia de Propiedad, Planta y Equipos a la utilización de uno de los dos criterios admitidos por la NIC 16, en este caso, el modelo de la revaluación, que requiere imputar el mayor valor a una cuenta de patrimonio neto.

Esta situación es diferente al de las entidades que, adoptando la exención del costo atribuido utilizan el valor razonable como medición a la fecha de transición y luego adoptan el método del costo para los ejercicios subsiguientes, en cuyo caso todo el ajuste determinado a la fecha de transición tiene como contrapartida el concepto de Resultados Acumulados.

III.2. Otros aspectos de aplicación general de las NIIF

El CENCyA ha considerado conveniente incluir en el presente informe comentarios sobre ciertos aspectos de aplicación regular de las NIIF (es decir no los tratamientos excepcionales previstos para su aplicación inicial a la fecha de transición) que estima serán de utilidad para los preparadores y auditores en esta etapa inicial de aplicación de las NIIF en el contexto de nuestro país.

III.2.a. Contratos de seguros

La NIIF aplicable en forma específica para el tratamiento de los contratos de seguros por parte de las compañías de seguros es la NIIF 4. Esto surge de los objetivos de la norma referida que se transcriben a continuación en lo pertinente:

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF consiste en especificar la información financiera que debe ofrecer, sobre los contratos de seguro, la entidad emisora de dichos contratos (que en esta NIIF se denomina aseguradora),

Tal como se expresó previamente, no existen normas específicas entre las NIIF aplicables a los contratos de seguros por parte de los entes tomadores de seguros.

No se incluyen en este informe aspectos específicos de las compañías de seguros debido a que, tal como surge del párrafo 3 de la RT 26 ese tipo de empresas no se encuentran dentro de su alcance y por ende no están obligadas en esta oportunidad a adoptar las NIIF como los restantes entes sujetos al régimen normativo de la Comisión Nacional de Valores, debiendo cumplir con el régimen informativo del organismo de control específico que es la Superintendencia de Seguros de la Nación.

III.2.b. Flexibilidad en las denominaciones de los rubros patrimoniales

Las NIIF no prescriben la utilización de un modelo determinado de presentación ni el uso irrestricto de las denominaciones de los rubros de los estados financieros correspondientes.

El requisito de las NIIF es que se muestren como mínimo en los estados una serie de rubros que define específicamente, por lo que resulta necesario que se presenten rubros que contemplen estrictamente estos conceptos aunque las denominaciones de tales rubros sean las de uso frecuente en nuestro medio y no las que se incluyen en los textos oficiales de las NIIF en español.

III.2.c. Industrias específicas

Las NIIF no contienen normas específicas para las industrias especializadas, salvo para Contratos de seguros (NIIF 4) y lineamientos generales para exploración y evaluación de recursos minerales (NIIF 6). Estos lineamientos generales básicamente requieren que se elija una política contable de acuerdo con la NIC 8 y que se la exponga por nota.

Para los restantes casos se utilizan las prácticas de uso general en la industria, que tienen una aceptación generalizada por cada sector de actividad.

Una modificación introducida a la NIIF 1 (de julio de 2009) incorporó algunos conceptos específicos aplicables para ciertos activos utilizados en las industrias de gas y petróleo.

Entre las prácticas de uso generalizado en la industria en cuestión, se reconocen costos de exploración y desarrollo en propiedades que se encuentran en las etapas de desarrollo o producción, en centros de costos que incluyen todas las propiedades que se encuentran localizadas en una gran área geográfica.

Para esos entes, se admite la medición de los activos a la fecha de transición hacia NIIF de la siguiente manera:

- o activos de exploración y evaluación: utilizando el monto determinado de acuerdo con NCP anteriores, y
- o activos en las etapas de desarrollo o producción: atribuyendo los montos asignados de acuerdo con NCP anteriores a un determinado centro de costo a prorrata entre los activos subyacentes en dicho centro, utilizando como base de asignación los volúmenes de reservas o los valores de las reservas a la fecha de transición.

Las entidades que utilicen este criterio deberán probar por desvalorización los activos de exploración y evaluación y los activos en las etapas de desarrollo y producción aplicando la NIIF 6 y la NIC 36 respectivamente y, en caso de resultar necesario, reducir los montos determinados de acuerdo con el método descrito en los párrafos anteriores.

A efectos de la aplicación de este concepto, los activos comprendidos son exclusivamente los utilizados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas.

III.2.d. Concepto de impracticabilidad

Las NIIF requieren la elaboración, presentación y revelación de ciertos datos de una forma determinada, la que debe seguirse para la presentación de la información financiera del período corriente y también para el período que se presenta en forma comparativa, excepto en los casos en que ello fuere “*impracticable*”. Para homogeneizar el concepto de cuál es el significado de este término, se transcribe a continuación el párrafo de los Fundamentos de las Conclusiones incluido en la NIC 1 en su versión en español de 2007, que es el siguiente:

FC38 La versión previa de la NIC 1 especificaba que cuando la presentación o clasificación de las partidas en los estados financieros se modifica, los importes comparativos deben ser reclasificados a menos que sea impracticable hacerlo (párrafo 40). La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

III.2.e. Presentación de estados financieros: Participación de los accionistas no controladores

La participación de los accionistas no controladores sobre el patrimonio debe ser incluida dentro del Patrimonio neto del ente, si bien se presenta en una columna independiente, en donde deben exponerse las variaciones del período por cualquier causa que modifique el patrimonio, es decir por aportes y retiros de los propietarios, por los resultados del período y por todos los demás resultados que componen el concepto de Otro resultado integral.

Por su parte, en el estado del resultado integral, no se deducen las participaciones de los accionistas referidos, sino que se arriba al resultado total del ente que contempla tanto la participación de los accionistas de la entidad controladora como la de los que no ejercen control.

En información al pie del estado del resultado integral debe exponerse la distribución del resultado total determinado entre ambos grupos de accionistas. Lo indicado se origina en la adopción por parte de las NIIF del enfoque del ente para la preparación de los estados financieros consolidados, en lugar del enfoque de los propietarios, que utilizan las NCP argentinas.

III.2.f. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera - Moneda funcional: aplicación de una moneda funcional diferente a la de los registros históricos

Se ha considerado necesario recordar que, en casos en que se determine que la moneda funcional de un ente es diferente a la moneda de curso legal local, los registros contables deben seguir siendo llevados en dicha moneda local legal ya que éste es un requisito legal (Código de Comercio). En este sentido se ha expedido la Comisión Nacional de Valores en su RG N° 576 al establecer que:

- a) *los libros contables rubricados o los registros contables autorizados conforme al artículo 61 de la Ley N° 19.550 deben ser llevados en moneda de curso legal y deben satisfacer todos los requerimientos informativos que como consecuencia de otras normas o convenios la entidad deba también cumplimentar;*
- b) *lo antedicho incluye la posibilidad de que existan sistemas contables que generen registros contables auxiliares o complementarios en los que se utilice como unidad de medida la moneda funcional (habitualmente conocidos como sistemas de contabilidad bimonetaria), de manera de poder producir los asientos de ajuste necesarios para que los registros contables en moneda de curso legal rubricados*

o autorizados expresen la medición de las operaciones y de las partidas patrimoniales y de resultados de acuerdo con la moneda extranjera que corresponde utilizar como moneda funcional.”

Por otra parte, para todos los bienes cuya medición se haga al costo, y para los que no se haya adoptado ninguna de las exenciones que permite la NIIF 1, sus respectivos costos deberán ser recalculados determinando para cada una de las transacciones el importe en moneda funcional, calculando el costo como la agregación de las erogaciones hechas en dicha moneda funcional. Cuando los valores a los que se arrije sean significativamente superiores a los calculados de acuerdo con las normas contables anteriores, la comisión estima que deben revisarse si se dan las condiciones para que sea necesario efectuar el cálculo del valor recuperable en relación con el nuevo valor determinado.

Si la entidad adopta alguna de las exenciones permitidas para los activos que se valúan posteriormente al costo, deberá convertirse a la moneda funcional el importe determinado a valor razonable o revaluado según corresponda de acuerdo con las tasas de cambio aplicables a la fecha de la medición utilizada como base, y las incorporaciones posteriores, si la medición no corresponde a la fecha de transición, deben convertirse a la tasa de cambio de la fecha de incorporación al patrimonio.

III.2.g. Créditos y Deudas : reconocimiento y medición

III.2.g.1). Utilización del valor actual

De acuerdo con la NIC 39 deben medirse a valor razonable o a su costo amortizado los créditos y deudas que son instrumentos financieros. Ello conlleva la necesidad en muchos casos que los importes nominales del futuro sean descontados. Asimismo la NIC 32 aclara que los créditos y deudas que no son contractuales no son instrumentos financieros alcanzados por la NIC 39. En consecuencia, debe establecerse en qué medida el resto de las NIIF requieren el descuento de los créditos y deudas no alcanzados por la NIC 39. Al respecto, la NIC 19 “Beneficios a los empleados” requiere específicamente el descuento de las obligaciones por beneficios post-empleo y por terminación de la relación laboral; y la NIC 37 “Provisiones” establece un principio general de descuento cuando el efecto del mismo sea significativo, que como tal cabe extender a los créditos por aplicación analógica. Además, la NIC 12 explícitamente establece una diferencia entre el impuesto corriente y el impuesto diferido y prohíbe descontar los activos y pasivos por impuesto diferido, lo que cabe entender como una excepción que reafirma el principio general de descuento bajo NIIF.

Por lo tanto, la práctica general de descuento en las NCP está de acuerdo con las NIIF, más allá de que en estas últimas normas el descuento de ciertas partidas no surge de una norma particular sino que se basa en un principio general

En consecuencia las diferencias entre las NCP y las NIIF residen básicamente en:

- (a) la excepción establecida en la Interpretación N° 1 de la FACPCE según la cual los créditos y deudas entre partes relacionadas deben medirse de acuerdo con las condiciones pactadas aún cuando estas sean distintas a las habituales de mercado o incluso no establezcan un interés u otra pauta de actualización en cuyo caso se medirán a su valor nominal bajo NCP argentinas pero deberían descontarse a una tasa de mercado bajo NIIF.
- (b) el descuento de las obligaciones originadas en beneficios post empleo y en beneficios por terminación de la relación laboral, las cuales bajo NIIF se descuentan solo cuando impliquen desembolsos a realizar en un período de tiempo mayor a 12 meses tras el cierre del correspondiente período, en tanto

que bajo NCP argentinas el descuento aplica siempre que los efectos sean significativos independientemente del plazo.

Por otra parte, tanto la NIC 12 como la RT 17 establecen que, en adición a los activos relacionados con diferencias temporarias deducibles y con pérdidas impositivas de ejercicios anteriores aún no deducidas fiscalmente, también son activos por impuesto diferido, y por lo tanto no deben descontarse, los créditos fiscales a compensar con ganancias fiscales de períodos posteriores. Los saldos de créditos por impuesto a la ganancia mínima presunta bajo la legislación argentina son asimilables a los créditos fiscales mencionados en la NIC 12 y en la RT 17, por lo que bajo ambas normas corresponde no descontar esos saldos.

III.2.h. Deterioro del valor de los activos: valor recuperable - Cambio del concepto de actividad generadora de efectivo (AGE) al de unidad generadora de efectivo (UGE)

Se ha considerado conveniente recordar que no existen diferencias importantes entre las NCP argentinas y las NIIF en relación con la metodología de cálculo del valor recuperable. No obstante ello, existe una diferencia en la definición de las unidades a ser evaluadas en forma independiente. La diferencia consiste en que se cambia del concepto de actividad generadora de efectivo al de unidad generadora de efectivo (UGE), que en todos los casos será de un tamaño igual o menor a la previa definición de actividad.

Es necesario que en los casos en que se hayan detectado indicadores de desvalorización en algunas UGE, pero que no hayan tenido impacto global en la AGE, se efectúen los cálculos correspondientes a fin de determinar si existió desvalorización en las UGE a la fecha de transición a las NIIF. Si existió, deberá reconocerse a esa fecha.

Adicionalmente, debe comentarse que a los efectos de la comparación con el valor recuperable de los activos, deberá considerarse una asignación particular del valor llave (plusvalía). Sobre este tema el párrafo 80 de la NIC 36 señala:

80. Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades. Cada unidad o grupo de unidades entre las que se distribuya la plusvalía:

- (a) representará el nivel más bajo, dentro de la entidad, al que se controla la plusvalía a los efectos de gestión interna; y*
- (b) no será mayor que un segmento de operación según se define en el párrafo 5 de la NIIF 8 "Segmentos de operación" antes de la adición.*

III.3. Efecto de la NIIF 1 sobre los Rubros patrimoniales y otros aspectos particulares de su aplicación

En esta sección se indica la normativa aplicable para el reconocimiento y medición de los diferentes rubros que se incluyen en el estado de situación financiera a la fecha de transición a las NIIF. Se detallan los rubros que lo componen, los que se presentan con las denominaciones de uso frecuente en nuestro país, seguidas de la expresión utilizada en la traducción oficial al español de las NIIF para sus conceptos equivalentes:

III.3.a. Activos

III.3.a.1) Caja y bancos (El concepto requerido por la NIC 1 es Efectivo y equivalentes de efectivo, que incluye algunas inversiones financieras)

Activos en moneda funcional (\$ARS o la que se determine de acuerdo con la NIC 21): NIC 39 (valuados en general a su valor nominal).

Activos en moneda extranjera (Toda moneda diferente de la moneda funcional adoptada): NIC 39 y NIC 21 (valuados en general a su valor nominal multiplicado por el tipo de cambio de cierre entre la moneda en cuestión y la moneda funcional determinada).

No existen exenciones específicas en la NIIF 1 para este rubro.

III.3.a.2) Inversiones temporarias (Otros activos financieros corrientes excepto los que se hubieren incluido en equivalentes de efectivo)

Activos en moneda funcional: NIC 39 (valuados a su valor razonable o a su costo amortizado dependiendo de las condiciones del instrumento financiero y de las designaciones que haya efectuado el ente) expresados en unidades de la moneda funcional adoptada, tanto sean los \$ARS como otra moneda.

Activos en moneda extranjera: NIC 39 y NIC 21 (valuados a su valor razonable o a su costo amortizado dependiendo de las condiciones del instrumento financiero y de las designaciones que haya efectuado el ente multiplicados por el tipo de cambio de cierre entre la moneda en cuestión y la moneda funcional adoptada).

Asimismo, los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 se aplicarán de manera prospectiva para las transacciones que tengan lugar a partir de la fecha de transición a las NIIF. Por lo tanto, toda baja en cuentas según los PCGA anteriores tendrá el siguiente tratamiento:

- a) Si fue reconocida con **anterioridad** a la fecha de transición, no deberá reconsiderarse según las NIIF (se mantendrá la baja en cuentas), y
- b) Si fue reconocida con **posterioridad** a la fecha de transición, deberá reconsiderarse según las NIIF (se mantendrá o se revertirá la baja según cumpla o no con los requisitos de baja en cuentas de la NIC 39).

Sin embargo, se permite aplicar estos requerimientos de manera **retroactiva desde una fecha a elección** (anterior a la fecha de transición), siempre que la información necesaria para aplicarla se hubiese obtenido en el momento del reconocimiento inicial.

III.3.a.3) Créditos por ventas y otros créditos (Cuentas por cobrar comerciales y otros)

Activos en moneda funcional: NIC 39 (valuados a su valor razonable o a su costo amortizado dependiendo de las condiciones del instrumento financiero y de las designaciones que haya efectuado el ente expresados en unidades de la moneda funcional adoptada, tanto sean los \$ARS como otra moneda.).

Activos en moneda extranjera: NIC 39 y NIC 21 (valuados a su valor razonable o a su costo amortizado dependiendo de las condiciones del instrumento financiero y de las designaciones que haya efectuado el ente multiplicados por el tipo de cambio de cierre entre la moneda en cuestión y la moneda funcional adoptada).

De acuerdo con la NIC 39 los activos financieros pueden ser designados en alguna de las siguientes categorías: a) Activo financiero a valor razonable con cambios en

resultados, b) Inversiones mantenidas hasta el vencimiento, c) Préstamos y partidas por cobrar y d) Activos financieros disponibles para la venta. La designación que la entidad haga en función de los requisitos de cada una de las categorías mencionadas determinará las políticas contables que deben aplicarse.

En relación con los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 son aplicables los comentarios efectuados en el párrafo III.3.a.2) sobre Inversiones temporarias.

Adicionalmente el párrafo B2 de la NIIF 1 establece que se podrá aplicar los requerimientos de baja en libros de la NIC 39 de forma retroactiva desde una fecha a elección por parte de la entidad, siempre que la información necesaria para aplicar la NIC 39 a activos financieros y pasivos financieros dados de baja como resultado de transacciones pasadas, se obtuviese en el momento del reconocimiento inicial de esas transacciones.

Un tema de gran relevancia en nuestro medio está relacionado con la aplicación de la SIC 12 *Consolidación de Entidades de Cometido Específico*. La NIIF 1 no prevé una exención para la aplicación de la referida SIC 12, por lo que la aplicación de esta debe hacerse en forma retroactiva, es decir como si siempre se hubiera aplicado.

La implicancia de lo expresado es que ciertos activos financieros (por ejemplo, carteras transferidas a fideicomisos) que fueran dadas de baja conforme a NCP antes de la fecha de transición, tengan que reincorporarse a los estados financieros a la fecha de transición por medio de la consolidación de los activos y pasivos del fideicomiso, de acuerdo con lo requerido por las NIIF.

En la fecha de transición a las NIIF, según requiere la NIC 39, las entidades deben medir todos los instrumentos financieros derivados a su valor razonable; y deben eliminar todas las pérdidas y ganancias diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según las NCP anteriores como si fueran activos o pasivos.

En su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, la entidad sólo podrá reflejar una relación de cobertura que cumpla las condiciones de la contabilidad de coberturas según la NIC 39, y siempre que haya efectuado la designación en fecha anterior a la fecha de transición.

Este tema se desarrolla adicionalmente en el punto III.3.b.1) (Deudas Comerciales y Deudas Financieras) ya que son tratadas por la norma en conjunto con los créditos.

III.3.a.4) Bienes de cambio (Inventarios)

La norma aplicable a la gran mayoría de los inventarios es la NIC 2, con las siguientes excepciones:

- las obras en curso, resultantes de contratos de construcción,
- los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y pecuaria y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección

En lo relativo a los aspectos de medición, la NIC 2 no es aplicable a los siguientes inventarios:

- Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales.
- Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas (commodities) , siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta.

Informe del CENCyA N° 3

APLICACIÓN DE LA NIIF 1 DEL IASB - (Adopción por primera vez de las NIIF)

Para los inventarios referidos, muy frecuentes en el ámbito de nuestro país, si bien no existe una norma de aplicación específica, por lo expuesto en el párrafo anterior se deduce que en los casos mencionados pueden valuarse a valor razonable menos costos de venta (lo que es equivalente a su VNR).

En relación con este rubro el CENCyA ha considerado conveniente recordar que el concepto de costo aplicable a los inventarios según la NIC 2 (costo histórico) difiere del aplicado de acuerdo con las NCP argentinas, que considera los costos de reposición a la fecha de medición.

Los métodos de medición de salidas de existencias que admiten las NIIF son los de identificación específica, primero-entrado-primero-salido y costo promedio ponderado, no siendo alternativa su elección, sino basada en el flujo normal de cada tipo de inventarios.

No existen exenciones específicas en la NIIF 1 para este rubro.

III.3.a.5) Bienes de uso (Propiedades, planta y equipo)

Adquiridos en forma convencional o construidos: NIC 16.

Adquiridos mediante arrendamiento financiero (leasing): NIC 17 y NIC 16.

Los métodos de valuación que se pueden utilizar a opción de la entidad a posteriori de su incorporación al patrimonio de la misma, son el modelo de costo histórico o el modelo de la revaluación.

Los criterios admitidos a la fecha de incorporación al patrimonio son el costo si son adquiridos o su valor razonable si son incorporados por trueque con terceros.

Los entes que adopten la decisión de utilizar el método del costo, deben contemplar las reexpresiones que deben hacerse de acuerdo con la NIC 29 por el período en que la República Argentina fue considerada un país con hiperinflación.

El período de reexpresión contempla los años de aplicación en nuestro país de la RT6 hasta el año 1995. La correcta aplicación de la NIC 29 sólo contemplaría las reexpresiones hasta el mes de diciembre de 1993 si se utiliza el IPC que es el índice que internacionalmente se utiliza para la medición del cambio en el nivel general de precios.

Las reexpresiones de períodos posteriores no deben computarse en esta opción ya que si bien fueron exigidas por las NCP de nuestro país, no se habían configurado los requisitos necesarios para la aplicación de la NIC 29.

La NIIF 1 prevé la adopción de algunos métodos alternativos de medición inicial para los entes, los que se consideran a todos los efectos futuros como costo atribuido.

Se transcriben a continuación los párrafos pertinentes de la NIIF 1, con los comentarios del CENCyA insertados y referenciados:

Valor razonable o revaluación como costo atribuido

D5 *La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta y equipos a su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.⁽⁵⁾*

Nota (5)

La norma no establece una metodología particular que deba aplicarse para efectuar mediciones a valor razonable, pero resulta necesario considerar el orden jerárquico que prevén las NIIF y otros documentos emitidos por el IASB en relación con dicha medición. El ente debe utilizar la medida disponible de mejor posición en la escala

jerárquica, la que considera como preferibles las mediciones surgidas de cotizaciones en mercados activos de bienes idénticos; a continuación las cotizaciones en mercados activos para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la revaluación efectuando las adecuaciones pertinentes y luego las mediciones basadas en técnicas aceptadas de valuación, en las que debe darse preeminencia a la información surgida del mercado por sobre la información específica del ente en cuestión. Esto implica que, en caso de existir valores de mercados activos, no deben aplicarse técnicas de valuación alternativas.

Una consideración especial debe hacerse en períodos críticos, durante los cuales el funcionamiento inadecuado de los mercados los convierte en mercados “no activos” y por ende sus cotizaciones no deben utilizarse como si lo fueran. En ese contexto algunas mediciones efectuadas sobre la base de estimación de flujos futuros pueden ser más apropiadas que los valores de mercado “inactivos”. Se considera necesario recordar que, todos los métodos basados en el uso de costos de reposición de bienes equivalentes o sustitutos, deben considerar como límites de la medición, el mayor entre el valor neto de realización y el valor actual de los flujos de fondos netos que los activos en cuestión se espera van a generar en el futuro, utilizando supuestos probables y basados en datos externos o previos de la compañía que se espera sean representativos de los flujos futuros, en un todo de acuerdo con la metodología establecida por la NIC 36 “*Deterioro del valor de los activos*”.

La contrapartida del mayor valor originado en la consideración del valor razonable como costo atribuido, neto del impuesto diferido que corresponda en función de este incremento, se imputará a Resultados No Asignados.

D6 *Quien adopte por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida de Propiedades, Planta y Equipos revalorizado según PCGA anteriores, ya sea en la fecha de transición o anterior, como costo atribuido en la fecha de la revaluación, si ésta fue a esa fecha sustancialmente comparable⁽⁶⁾:*

- (a) *al valor razonable; o*
- (b) *al costo o el costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.*

Nota (6)

Existen una serie de conceptos que, por aplicación de las NCP vigentes en la República Argentina, se han incorporado a la medición de los activos de este rubro y que deben analizarse a la luz de su inclusión o no como parte de la medición a la fecha de transición por aplicación de este párrafo del Apéndice D de la NIIF 1.

Los conceptos analizados por el CENCyA en relación con este párrafo fueron los siguientes:

- a) Reexpresión por el índice de precios internos mayoristas (IPIM) en el período 2002-2003
- b) Diferencias de cambio devengadas en el período 2002-2003
- c) Revaluaciones originadas en la Resolución FACPCE N° 241/02
- d) Tasaciones previas de períodos recientes

III.3.a.5)a) Reexpresión por IPIM en el período 2002-2003:

Un concepto significativo es la reexpresión del IPIM que las empresas efectuaran durante el período enero 2002 a febrero 2003 (inclusive) de acuerdo con las normas vigentes para dicho período.

En tal sentido, el texto aplicable de la NIIF 1 requiere que para que un ajuste por cambio en los valores se pueda reconocer, debe satisfacer dos requisitos en forma conjunta: uno es que tal ajuste esté de acuerdo con una norma contable local a la fecha de transición o una fecha anterior y el otro es que la actualización se haya efectuado aplicando un índice que sea “general” o “específico”. En el caso argentino, el primer requisito se cumple porque los organismos tanto profesionales como reguladores establecieron dicho mecanismo como de aplicación obligatoria en dicho período para el reconocimiento del efecto de la inflación. El segundo requisito también se cumple porque, teniendo en cuenta la descripción metodológica de la composición del IPIM, surge claramente que se trata de un índice general pues tiene como objetivo aproximar todos los precios de la economía en la etapa de la producción o primera adquisición en el exterior, otorgándole a cada ítem el peso relativo dentro del sector que lo contiene y a cada sector el peso relativo en relación con toda la economía del país. Por ende la referida reexpresión puede ser considerada, por los entes que así lo deseen, como componiendo la medición a la fecha de transición de los bienes respectivos. y utilizarlo como costo atribuido a esa fecha.

III.3.a.5)b) Diferencias de cambio devengadas en el período 2002-2003:

Reconocimiento de valores correspondientes a la activación de diferencias de cambio efectuadas de acuerdo con la Res. M.D. N° 3/2002 del CPCECABA.

La activación de las diferencias de cambio registradas en el período enero 2002 a junio 2003, en razón de la metodología requerida de considerar sólo las diferencias de cambio reales surgidas sobre préstamos de terceros que financiaban específicamente ciertos bienes, no determina que el conjunto de costos reconocidos más la diferencia de cambio se aproximen razonablemente al valor razonable de dichos bienes a una fecha anterior a la de transición. Por ende dichas activaciones no deben considerarse en general como componiendo el costo atribuido de los bienes del activo a la fecha de transición a NIIF.

Existen algunos casos en los que dichos valores registrados pueden computarse a efectos de la medición inicial, y que son los siguientes:

- i) Activación de costos por préstamos en los términos de la NIC 23.
- ii) Costo más diferencia de cambio aproximadamente iguales al valor razonable a la fecha de activación.

Un borrador de norma del IASB que trata el tema como modificación propuesta de la NIIF 1 puede modificar eventualmente la conclusión a la que ha arribado la comisión sobre este tema, por lo que se recomienda hacer un seguimiento de la evolución de este tópico.

IV.3.a.5)b)i) Activación de costos por préstamos en los términos de la NIC 23:

El principio sobre el que se basa la NIC 23 *Costos por Préstamos* es el de que aquellos costos de tipo financiero que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos.

También concluye que los demás costos por préstamos se deben reconocer como gastos en el período en que se devenguen.

Los términos claves para la aplicación de esta norma son los conceptos de “costos por préstamos” y los de “activos aptos”, cuyas definiciones incluidas en la norma se transcriben a continuación:

Son *costos por préstamos* los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

Informe del CENCyA N° 3

APLICACIÓN DE LA NIIF 1 DEL IASB - (Adopción por primera vez de las NIIF)

Un *activo apto*, es aquel el que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

Las entidades que adopten a la fecha de transición como criterio aplicable el de costo, deben aplicar la NIC 23 para el reconocimiento de los importes de los activos fijos (Propiedad Planta & Equipos, Activos Intangibles) a la fecha de transición y reconocer en esas magnitudes el efecto de los correspondientes costos de financiación, excepto que la entidad decida hacer uso de la exención de aplicación opcional que se transcribe a continuación:

Costos por préstamos

D23 Un adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias establecidas en los párrafos 27 y 28 de la NIC 23, en su versión revisada de 2007. En dichos párrafos, lo referente a la fecha de vigencia se interpretará como 1 de enero de 2009 o la fecha de transición a las NIIF, lo que sea posterior. ⁽⁷⁾:

Nota (7)

Tal como expresáramos previamente, las NIIF requieren (con la excepción prevista por el párrafo D23 transcripto arriba, relativa al uso de la exención opcional de no incluir en la medición los costos financieros en la transición resultantes de la aplicación de la norma a períodos anteriores) el cómputo de costos financieros en la medición de los activos del rubro. Las diferencias de cambio surgidas en el período mencionado, pueden computarse en los casos en que se cumplan los requisitos de la referida NIC 23 sobre período y condiciones para el cómputo. De acuerdo con las NIIF tanto los gastos directos atribuibles a la obtención de la financiación como las diferencias de cambio son consideradas como costo financiero, y por ende deben incluirse en el cálculo, en los casos en que para el ente hubieren constituido un costo financiero sobre el préstamo, formando parte de la tasa de interés real atribuible al mismo. En relación con las diferencias de cambio, la situación debe ser objeto del juicio profesional por parte de quienes preparen los estados financieros según las NIIF tal como surge de la respuesta del CINIIF a una consulta no incluida como tema de agenda (publicada en el "IFRIC Update" de enero 2008).

En opinión del CENCyA una forma razonable de aplicación de este criterio es el de considerar el impacto de las devaluaciones de la moneda extranjera como costo financiero hasta el límite que resulte por la aplicación de las tasas vigentes de mercado para la obtención de financiación equivalente en la moneda funcional de la entidad.

Para aquellos entes que a la fecha de transición hubieran adoptado a efecto de la medición alguno de los criterios alternativos disponibles para el concepto de costo atribuido, no será posible la activación de intereses en los términos de la NIC 23 por un período anterior a la fecha de transición, debido a que los valores razonables a la fecha de transición ya contemplan el agregado de valor que el transcurso del tiempo podría haber adicionado a los costos históricos.

En cambio cuando el ente hubiere optado por el reconocimiento, haciendo uso de una de las exenciones permitidas, del costo atribuido a través del uso de las cifras resultantes de los registros preparados de acuerdo con NCP vigentes a la fecha del reconocimiento y medición, no deberán excluir los intereses activados del monto a reconocer, en la medida que hubieran estado adecuadamente calculados de acuerdo con la RT17.

III.3.a.5)b)ii) Costo más diferencia de cambio aproximadamente iguales al valor razonable a la fecha de activación:

Casos en que las particulares circunstancias demuestren que el valor resultante (costo incurrido más diferencia de cambio activada) sea aproximadamente igual al valor razonable del bien a la fecha de la activación, como podría ser el caso de un bien recientemente importado por el que la deuda en moneda extranjera sea aproximadamente igual al valor de adquisición del mismo y por ende la revaluación del pasivo sería aproximadamente igual a la expresión del bien importado en la moneda de origen a la fecha de la revaluación.

Si ese fuera el caso, independientemente de las normas locales que han requerido la activación de las diferencias de cambio, en estas situaciones el valor reconocido se encuentra cumplimentando los requisitos del punto (a) del párrafo D6 de la NIIF 1.

III.3.a.5)c) Revaluaciones originadas en la Resolución FACPCE N° 241/02:

En determinadas circunstancias, también podría ser significativo el efecto para ciertos entes, en relación con el reconocimiento de valores correspondientes a las revaluaciones efectuadas de acuerdo con la Resolución N° 241/02 de la FACPCE.

La activación de los mayores valores surgidos de las revaluaciones efectuadas sobre los bienes del activo y registradas en el período 2002-2004, en los casos en que, por aplicación de las opciones vigentes se hayan mantenido en la medición de dichos rubros a la fecha de transición, y siempre que pueda demostrarse que las tasaciones que dieron origen a las revaluaciones aproximaban al valor razonable de los bienes a una fecha anterior a la transición, pueden considerarse como componiendo la medición de los bienes del activo a la fecha de transición a NIIF. Cabe recordar que la NIIF 1 (párrafo D6 (a)) permite utilizar como nuevo costo los valores revaluados a la fecha de transición o a una fecha anterior según la norma contable utilizada a esa fecha; consecuentemente, al utilizarse exclusivamente como un componente del “costo atribuido” del activo a la fecha de transición, el saldo de la reserva por revaluación contenida en el patrimonio neto, debería (en caso que se opte por no revertir la revaluación de los bienes) ser reclasificada contra resultados acumulados.

III.3.a.5)d) Tasaciones previas de períodos recientes:

..

D6 La entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo, ya sea a la fecha de transición o anterior, como costo atribuido en la fecha de la revaluación, si ésta fue a esa fecha sustancialmente comparable:

(a) Al valor razonable; o

(b) Al costo, o al costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.⁽⁸⁾

D8 *La entidad que adopte por primera vez las NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o todos sus activos y pasivos, midiéndolos por su valor razonable en una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública inicial. En ese caso, podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el costo atribuido por las NIIF en la fecha en que se produjo tal medición.*⁽⁸⁾

Nota (8)

Ha sido una práctica generalizada en nuestro país la asignación de valores a activos y pasivos transferidos por el Estado a las empresas concesionarias de la prestación de servicios públicos, al momento de incorporación de los mismos, utilizando tasaciones a efecto de la determinación de su costo asignado a dicha fecha.

Informe del CENCyA N° 3

APLICACIÓN DE LA NIIF 1 DEL IASB - (Adopción por primera vez de las NIIF)

Tal como surge del texto del párrafo D8, dichos costos asignados también pueden ser considerados como base para la determinación de los costos asignados a la fecha de transición a las NIIF.

Otro suceso que pudo haber generado tasaciones previas de los bienes es una combinación de negocios mediante la cual una entidad, la adquirente, hubiera adquirido las acciones de la entidad que aplica por primera vez las NIIF. En estos casos, a pesar de que las tasaciones no hayan tenido reflejo en los estados financieros de la entidad para la cual se está efectuando la transición (sino que están contabilizados en los estados financieros de la adquirente), podrán ser utilizadas como costo atribuido a la fecha de la medición si son representativas del valor razonable de dichos bienes a esa fecha.

D8A Según algunos requerimientos de contabilidad nacionales los costos de exploración y desarrollo para propiedades de petróleo y gas en las fases de desarrollo o producción se contabilizan en centros de costo que incluyan todas las propiedades en una gran área geográfica. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF que utiliza esta contabilidad conforme a PCGA anteriores puede elegir medir los activos de petróleo y gas en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con las siguientes bases:

(a) activos de exploración y evaluación por el importe determinado conforme a los PCGA anteriores de la entidad; y

(b) activos en las fases de desarrollo o producción por el importe determinado para el centro de costo conforme a los PCGA anteriores de la entidad. La entidad distribuirá proporcionalmente este importe entre los activos subyacentes de los centros de costo utilizando volúmenes de reservas o valores de reservas en esa fecha.

La entidad comprobará el deterioro del valor de los activos de exploración y evaluación y activos en las fases de desarrollo y producción en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales o la NIC 36 respectivamente y, si fuera necesario, reducirá el importe determinado de acuerdo con los apartados (a) o (b) anteriores. A efectos de este párrafo, los activos de petróleo y gas comprenden solo los activos utilizados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas. ⁽⁹⁾

Nota (9)

En una modificación reciente se incorporó a la NIIF 1 opciones para sectores vinculados con la industria extractiva que permiten la utilización con las condiciones descritas en el párrafo transcripto de los saldos determinados de acuerdo con las normas contables aplicadas por las entidades en el período previo como “costo atribuido” a efecto de la primera aplicación de las NIIF.

Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares incluidos en el costo de propiedad, planta y equipos

D21 La CINIIF 1 Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares requiere que cambios específicos en pasivos por retiro del servicio, restauración y similares, sean añadidos o se deduzcan del costo de los activos con los que están relacionados, y que el importe depreciable ajustado sea amortizado prospectivamente a lo largo de la vida útil de esos activos. La entidad que adopte por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requisitos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez utiliza esta exención:

(a) medirá el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37;

(b) en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CINIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el costo del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, y descontará el importe a esa fecha

utilizando su mejor estimación de la tasa de descuento histórico, ajustado por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del periodo intermedio; y

- (c) *calculará la depreciación acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de la estimación actual de la vida útil del activo, utilizando la política de depreciación adoptada por la entidad con arreglo a las NIIF.*

D21A Una entidad que utiliza la exención del párrafo D8A(b) (para activos de petróleo y gas en las fases de desarrollo o producción registrados en centros de costo que incluyen todas las propiedades en una gran área geográfica bajo normas contables previas deben, en lugar de aplicar el párrafo D21 o la CINIIF 1:

(a) Medir los pasivos por desmantelamiento, restauración y similares a la fecha de transición a las NIIFs de acuerdo con la NIC 37, y

(b) Reconocer directamente en utilidades retenidas cualquier diferencia entre el monto y el saldo en libro de dichos pasivos a la fecha de transición a las NIIFs determinados de acuerdo con las normas contables previas de la entidad. ⁽¹⁰⁾

Nota (10)

Dado que este requerimiento de la NIIF no se encuentra explicitado en las NCP argentinas, se considera necesario destacar que, al efectuar el reconocimiento inicial debe incluirse dentro del costo de los bienes, el valor actual de las obligaciones asumidas, y que pueden utilizarse los mecanismos simplificadores previstos por la NIIF 1 respecto de este tema, que permiten que este agregado se calcule sobre la base de las condiciones existentes a la fecha de transición (flujos futuros esperados, tasa de descuento, etc.), aunque se retrotraigan los efectos a la fecha de adquisición del bien. Es decir que si bien el valor actual se calculará a la fecha de alta del bien en cuestión, el mismo se determinará sobre la base del valor a la fecha de transición de la provisión por este concepto y se descontará utilizando una tasa que represente razonablemente el promedio del período que va desde la fecha de adquisición a la fecha de transición. (Ver punto IV.3.b.4) *Provisiones por retiro del servicio, restauración y similares incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo)*

III.3.a.6) Inversiones permanentes en otros entes (Inversiones en subsidiarias)

Entes sobre los que se ejerce control: NIC 27 (en los estados básicos y para las cifras que se incluyen en los estados consolidados).

Se valúan de acuerdo con el valor patrimonial proporcional con eliminación total de los resultados recíprocos no trascendidos a terceros. En el caso particular de Argentina, la RT 26 ha adoptado para este rubro en los estados financieros individuales de la entidad el método de valuación mencionado, apartándose de las opciones previstas por la NIC 27 para los estados financieros separados, que son las mediciones al costo o a valor razonable de acuerdo con la NIC 39.

La NIIF 1 prevé la adopción de algunos métodos alternativos de medición inicial para los entes, los que se transcriben a continuación.

Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos ⁽¹¹⁾

D16 Si una subsidiaria adopta las NIIF con posterioridad a su controladora, medirá los activos y pasivos, en sus estados financieros separados, eligiendo entre los dos siguientes tratamientos:

- (a) Los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, establecidos en la fecha de transición de la misma a las NIIF, prescindiendo de los ajustes derivados del procedimiento de consolidación y de los efectos de la combinación de negocios por la que la controladora adquirió a la subsidiaria; o*
- (b) Los importes en libros exigidos por el resto de esta NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la subsidiaria. Estos importes pueden diferir de los descritos en la letra (a) anterior:*
 - (i) Cuando las exenciones previstas en esta NIIF den lugar a mediciones que dependan de la fecha de transición a las NIIF.*
 - (ii) Cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la subsidiaria difieren de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la subsidiaria puede emplear el modelo del costo de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipos, mientras que el grupo puede usar el modelo de reevaluación.*

Una elección similar estará disponible para la asociada o negocio conjunto que se convierta en adoptante por primera vez las NIIF, en un momento posterior al que lo haya hecho la entidad que sobre ella tiene influencia significativa o control conjunto.

D17 Sin embargo, si una entidad adopta por primera vez las NIIF después que su subsidiaria (o asociada o negocio conjunto) medirá, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la subsidiaria (o asociada, o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que la subsidiaria (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación de negocios en la que tal entidad adquirió a la subsidiaria. De forma similar, si una controladora adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros separados, antes o después que en sus estados financieros consolidados, medirá sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, excepto por los ajustes de consolidación.

Nota (11)

En relación con la utilización a la fecha de transición a las NIIF de los valores que el ente hubiere utilizado para la transición previa de la sociedad como parte de un grupo, el CENCyA considera necesario destacar lo siguiente:

En aquellos casos en que la transición de algunos entes del grupo se hubiera hecho a una fecha anterior a la fecha general establecida para las empresas argentinas por la RT26 y las normas correspondientes de la CNV (Comisión Nacional de Valores), y que en ocasión de dicha transición se hubieren determinado mediciones de activos y pasivos de acuerdo con la NIIF 1, y éstos fueron utilizados a los efectos de la consolidación, la sociedad argentina puede optar por utilizar la misma información que surge del proceso de transición del grupo, lo que implica en la práctica para el rubro en cuestión como si considerara que ya efectuó en su momento la transición a NIIF.

Por ejemplo una subsidiaria argentina de una empresa europea, que hizo su transición con fecha 31/12/03, puede considerar a su opción tanto los valores surgidos de dicha transición como efectuar una nueva medición utilizando todas las opciones existentes a los fines de la implementación local.

Si por el contrario las subsidiarias de una controladora Argentina radicadas en el exterior hubieran adoptado las NIIF previamente, no existen alternativas de medición, sino la de medir los importes de acuerdo con los que hubiera adoptado oportunamente

y utilizara actualmente la subsidiaria corregidos sólo por los ajustes requeridos a efecto de la consolidación.

Para aquellas entidades que hubieran adoptado la decisión de no aplicar en forma retroactiva la NIIF 3 para sus combinaciones anteriores a la fecha de transición, deben considerar para su aplicación el párrafo C4 de la NIIF 1 que se transcribe a continuación:

C4 *Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF no aplica la NIIF 3 de forma retroactiva a una combinación de negocios anterior, este hecho tendrá las siguientes consecuencias para esa combinación:*

(a) La entidad que adopta por primera vez las NIIF, conservará la misma clasificación (como una adquisición por parte de la adquirente legal, como una adquisición inversa por parte de la entidad legalmente adquirida o como una unificación de intereses) que tenía en sus estados financieros elaborados conforme a los PCGA anteriores.

(b) La entidad que adopta por primera vez las NIIF reconocerá todos sus activos y pasivos en la fecha de transición a las NIIF, que hubieran sido adquiridos o asumidos en una combinación de negocios pasada, que sean diferentes de:

(i) algunos activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja según los PCGA anteriores (véase el párrafo B2); y

(ii) los activos, incluyendo la plusvalía, y los pasivos que no fueron reconocidos en el estado consolidado de situación financiera de la adquirente de acuerdo con los PCGA anteriores y que tampoco cumplirían las condiciones para su reconocimiento de acuerdo las NIIF en el estado de situación financiera separado de la adquirida (véanse los apartados (f) a (i) más adelante).

La entidad que adopta por primera vez las NIIF reconocerá cualquier cambio resultante, ajustando las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio), a menos que tal cambio proceda del reconocimiento de un activo intangible que estaba previamente incluido en la plusvalía (véase el punto (i) del apartado (g) siguiente).

(c) La entidad que adopta por primera vez las NIIF excluirá de su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF todas las partidas, reconocidas según los PCGA anteriores, que no cumplan las condiciones para su reconocimiento como activos y pasivos según las NIIF. La entidad que adopta por primera vez las NIIF contabilizará los cambios resultantes de la forma siguiente:

(i) La entidad que adopta por primera vez las NIIF pudo, en el pasado, haber clasificado una combinación de negocios como una adquisición, y pudo haber reconocido como activo intangible alguna partida que no cumpliera las condiciones para su reconocimiento como activo según la NIC 38 Activos Intangibles. Deberá reclasificar esta partida (y, si fuera el caso, las participaciones no controladoras y los impuestos diferidos correspondientes) como parte de la plusvalía (a menos que hubiera deducido la plusvalía, conforme a los PCGA anteriores, directamente del patrimonio; véase el punto (i) del apartado (g) y el apartado (i) siguientes).

*(ii) La entidad que adopta por primera vez las NIIF reconocerá en las ganancias acumuladas todos los demás cambios resultantes.**

(d) Las NIIF requieren una medición posterior de algunos activos y pasivos utilizando una base diferente al costo original, tal como el valor razonable. La entidad que adopta por primera vez las NIIF medirá estos activos y pasivos, en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, utilizando esa base, incluso si las partidas fueron adquiridas o asumidas en una combinación de negocios anterior. Reconocerá cualquier cambio resultante en el importe en libros, ajustando las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, otra categoría del patrimonio) en lugar de la plusvalía.

(e) Inmediatamente después de la combinación de negocios, el importe en libros, conforme a los PCGA anteriores, de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en esa combinación de negocios será su costo atribuido según las NIIF en esa fecha. Si las NIIF requieren, en una fecha posterior, una medición basada en el costo de estos activos

y pasivos, este costo atribuido será la base para la depreciación o amortización basadas en el costo, a partir de la fecha de la combinación de negocios.

(f) Si un activo adquirido, o un pasivo asumido, en una combinación de negocios anterior no se reconoció según los PCGA anteriores, no tendrá un costo atribuido nulo en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF. En su lugar, la adquirente lo reconocerá y medirá, en su estado de situación financiera consolidado, utilizando la base que hubiera sido requerida de acuerdo con las NIIF en el estado de situación financiera de la adquirida. Por ejemplo: si la adquirente no tiene, según sus PCGA anteriores, capitalizados los arrendamientos financieros adquiridos en una combinación de negocios anterior, los capitalizará, en sus estados financieros consolidados, tal como la NIC 17 Arrendamientos hubiera requerido hacerlo a la adquirida en su estado de situación financiera conforme a las NIIF. De forma similar, si la adquirente no tenía reconocido, según PCGA anteriores, un pasivo contingente que existe todavía en la fecha de transición a las NIIF, la adquirente reconocerá ese pasivo contingente en esa fecha a menos que la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes prohibiera su reconocimiento en los estados financieros de la adquirida. Por el contrario, si un activo o pasivo quedó incluido, según los PCGA anteriores, en la plusvalía, pero se hubiera reconocido por separado de haber aplicado la NIIF 3, ese activo o pasivo permanecerá en la plusvalía, a menos que las NIIF requiriesen reconocerlo en los estados financieros de la adquirida.

*Estos cambios incluyen las reclasificaciones hacia o desde los activos intangibles si la plusvalía no se reconoció como un activo de acuerdo con PCGA previos. Esto sucede si, de acuerdo con los PCGA anteriores, la entidad (a) dedujo la plusvalía directamente del patrimonio, o (b) no trató la combinación de negocios como una adquisición.

(g) El importe en libros de la plusvalía en el estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, será su importe en libros en la fecha de transición a las NIIF según los PCGA anteriores, tras realizar los dos ajustes siguientes:

(i) Si fuera requerido por el punto (i) del apartado (c) anterior, la entidad que adopta por primera vez las NIIF incrementará el importe en libros de la plusvalía cuando proceda a reclasificar una partida que reconoció como activo intangible según los PCGA anteriores. De forma similar, si el apartado (f) anterior requiere que la entidad que adopta por primera vez las NIIF reconozca un activo intangible que quedó incluido en la plusvalía reconocida según los PCGA anteriores, procederá a reducir en consecuencia el importe en libros de la plusvalía (y, si fuera el caso, a ajustar las participaciones no controladoras y los impuestos diferidos).

(ii) Con independencia de si existe alguna indicación de deterioro del valor de la plusvalía, la entidad que adopta por primera vez las NIIF aplicará la NIC 36 para comprobar, en la fecha de transición a las NIIF, si la plusvalía ha sufrido algún deterioro de su valor, y para reconocer, en su caso, la pérdida por deterioro resultante, mediante un ajuste a las ganancias acumuladas (o, si así lo exigiera la NIC 36, en el superávit por revaluación). La comprobación del deterioro se basará en las condiciones existentes en la fecha de transición a las NIIF.

(h) No se practicará, en la fecha de transición a las NIIF, ningún otro ajuste en el importe en libros de la plusvalía. Por ejemplo, la entidad que adopta por primera vez las NIIF no reexpresará el importe en libros de la plusvalía:

(i) para excluir una partida de investigación y desarrollo en proceso adquirida en esa combinación de negocios (a menos que el activo intangible correspondiente cumpliera las condiciones para su reconocimiento, según la NIC 38, en el estado de situación financiera de la adquirida);

(ii) para ajustar la amortización de la plusvalía realizada con anterioridad;

(iii) para revertir ajustes de la plusvalía no permitidos por la NIIF 3, pero practicados según los PCGA anteriores, que procedan de ajustes a los activos y pasivos entre la fecha de la combinación de negocios y la fecha de transición a las NIIF.

(i) Si, de acuerdo con PCGA anteriores, una entidad que adopta por primera vez las NIIF reconoció la plusvalía como una reducción del patrimonio:

(i) No reconocerá esa plusvalía en su estado de situación financiera de apertura

conforme a NIIF. Además, no reclasificará esta plusvalía al resultado del periodo si dispone de la subsidiaria, o si la inversión en ésta sufriera un deterioro del valor.

(ii) Los ajustes que se deriven de la resolución posterior de una contingencia, que afectase a la contraprestación de la compra, se reconocerán en las ganancias acumuladas.

(j) La entidad que adopta por primera vez las NIIF, siguiendo sus PCGA anteriores, pudo no haber consolidado una subsidiaria adquirida en una combinación de negocios anterior (por ejemplo porque la controladora no la considerase, según esos PCGA, como subsidiaria, o porque no preparaba estados financieros consolidados). La entidad que adopta por primera vez las NIIF ajustará el importe en libros de los activos y pasivos de la subsidiaria, para obtener los importes que las NIIF habrían requerido en el estado de situación financiera de la subsidiaria. El costo atribuido de la plusvalía será igual a la diferencia, en la fecha de transición a las NIIF, entre:

(i) la participación de la controladora en tales importes en libros, una vez ajustados; y

(ii) el costo, en los estados financieros separados de la controladora, de su inversión en la subsidiaria.

(k) La medición de la participación no controladora y de los impuestos diferidos se deriva de la medición de otros activos y pasivos. Por tanto, los ajustes descritos anteriormente para los activos y pasivos reconocidos afectan a las participaciones no controladoras y a los impuestos diferidos.

Asimismo, si la entidad que adopta por primera vez las NIIF no aplica la NIIF 3 en forma retroactiva para sus combinaciones de negocios anteriores a la fecha de transición, de acuerdo con el párrafo B 7 de la NIIF 1, en relación con sus participaciones no controladoras deberá aplicar los siguientes requerimientos de forma prospectiva desde la fecha de transición:

- (a) el requerimiento del párrafo 26 de que el resultado integral total se atribuya a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras, incluso si esto diese lugar a un saldo deudor de estas últimas;
- (b) los requerimientos de los párrafos 30 y 31 para la contabilización de los cambios en la participación de la controladora en la propiedad de una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control; y
- (c) los requerimientos de los párrafos 34 a 37 para la contabilización de una pérdida de control sobre una subsidiaria, y los requerimientos relacionados del párrafo 8^a de la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas*

Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez las NIIF opta por aplicar la NIIF 3 de forma retroactiva a combinaciones de negocios previas, deberá aplicar también la NIC 27 desde la fecha de dichas combinaciones de negocios.

III.3.a.7) Inversiones permanentes en otros entes (Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y entidades sobre las que no se ejerce influencia significativa)

Entes sobre los que se ejerce control conjunto: NIC 31 (en los estados consolidados se valúan a su valor patrimonial proporcional o consolidación proporcional a opción del ente).

Entes sobre los que se ejerce influencia significativa: NIC 28 (en los estados consolidados se valúan a su valor patrimonial proporcional).

“Entes sobre los que no se ejerce influencia significativa: NIC 39 (se valúan a su valor razonable, excepto en aquellos casos en los que no tengan cotización en un mercado activo y su valor razonable no pueda ser medido confiablemente”.

III.3.a.8. Bienes de Uso destinados a alquilar (Propiedades de inversión)

Adquiridos en forma convencional o construidos por el ente: NIC 40 y NIC 16 (durante la etapa de construcción).

Adquiridos mediante arrendamiento financiero (leasing): NIC 17 y NIC 40.

Los métodos de valuación que se pueden utilizar a opción del ente son el modelo de costo histórico o el modelo del valor razonable.

La NIIF 1 prevé la adopción de algunos métodos alternativos de medición inicial para los entes, los que se transcriben a continuación.

D7 Las opciones de los párrafos D5 y D6 podrán ser aplicadas también a:

- (a) las propiedades de inversión, si la entidad escoge el uso del modelo del costo en la NIC 40 Propiedades de Inversión; y ⁽¹²⁾*

Nota (12)

En relación con esta opción, el CENCyA se remite a lo transcripto y expuesto en el rubro Bienes de uso (Propiedades, planta y equipo) en todo lo que le fuere aplicable.

III.3.a.9) Activos intangibles (Activos intangibles)

Adquiridos en forma convencional o desarrollados por el ente: NIC 38

Adquiridos mediante arrendamiento financiero (leasing): NIC 17 y NIC 38

Los métodos de valuación que se pueden utilizar a opción del ente son el modelo de costo histórico o el modelo de la revaluación, aunque este último restringido a los casos en que los intangibles en cuestión se cotizan en mercados activos.

La NIIF 1 prevé la adopción de algunos métodos alternativos de medición inicial para los entes, los que se transcriben a continuación.

D7 Las opciones de los párrafos D5 y D6 (Costo atribuido) podrán ser aplicadas también a:

- (a); y*

- (b) los activos intangibles que cumplan: ⁽¹³⁾*

- (i) los criterios de reconocimiento de la NIC 38 (incluyendo la medición fiable del costo original); y*

- (ii) los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revaluaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).*

La entidad no utilizará estas posibilidades de elección para la medición de otros activos o pasivos distintos de los mencionados.

Nota (13)

En relación con esta opción, el CENCyA se remite a lo transcripto y expuesto en el rubro Bienes de uso (Propiedades, planta y equipo) en todo lo que le fuere aplicable.

Es factible que la entidad haya reconocido algunos activos intangibles de acuerdo con las NCP y que, a la fecha de transición no cumplan con los requisitos para su reconocimiento de acuerdo con la NIC 38. En esos casos la entidad debe dar de baja el activo intangible previamente reconocido.

También puede verificarse que la entidad no haya reconocido activos intangibles que de acuerdo con la NIC 38 debieran reconocerse y por lo tanto a la fecha de transición la entidad deberá reconocerlos.

Cuando los activos intangibles mencionados en los dos párrafos anteriores hubieran sido adquiridos en una combinación de negocios no reformulada de acuerdo con la NIIF 3, deberá aplicarse el siguiente criterio:

- a) La baja del activo intangible deberá incrementar la plusvalía
- b) El reconocimiento del activo intangible que no había sido reconocido bajo las NCP anteriores deberá disminuir la plusvalía. Si embargo, su reconocimiento y medición a la fecha de transición procederá solo si de acuerdo con la NIC 38 hubiera sido reconocido en los estados financieros de la **adquirida**, según se explica en el párrafo C 4.(f) transcripto en el punto III.3.a.6). Cabe destacar que estos casos raramente ocurran ya sea porque: a) no puede ser activado en los estados separados de la adquirida o, b) su activación requeriría utilizar información cuyo conocimiento fue obtenido con posterioridad, lo cual no está permitido bajo la NIC 38.

El texto aplicable a los activos intangibles reconocidos por aplicación de la CINIIF 12 se transcribe a continuación:

Un activo financiero o un activo intangible contabilizado de acuerdo con lo establecido en la CINIIF 12⁽¹⁴⁾

D22 Una entidad adoptante por primera vez podrá aplicar las normas de transición previstas por la CINIIF 12.

Nota (14)

La NIIF 1 contiene un tratamiento simplificado opcional para los adoptantes por primera vez, que es similar al que pueden aplicar los entes que ya están aplicando las NIIF pero aplican la CINIIF 12 por primera vez, ya que se trata de una norma de reciente comienzo de vigencia.

El tratamiento simplificado a que se hace referencia permite determinar el valor del activo intangible a reconocer por diferencia entre el valor determinado de acuerdo con la norma local para el rubro de Propiedad, Planta y Equipos y los nuevos importes reconocidos como provisiones para las obligaciones de efectuar inversiones en activos que constituyen la infraestructura principal para la prestación de servicios y los activos financieros que correspondan reconocer de acuerdo con la CINIIF 12. Este procedimiento simplificador permite que por esta causa no se registre ningún AREA a la fecha de transición, produciéndose las primeras diferencias a reconocer durante el período de transición que corresponde al período que se presenta en forma comparativa a los primeros estados financieros presentados de acuerdo con NIIF.

III.3.a.10) Llave de negocio (Plusvalía)

Sólo se reconocen las adquiridas en una combinación de negocios por aplicación de la NIIF 3 y los saldos de valores llaves registrados de acuerdo con NCP argentinas por combinaciones anteriores a la fecha que la entidad determine como punto de partida para la aplicación de la referida NIIF 3.

Al considerar el tema de Combinaciones de Negocios se han descripto en forma más detallada las alternativas que existen para la tipificación y medición de los activos y pasivos adquiridos y asumidos respectivamente en las Combinaciones de Negocios y de la Llave de Negocio o Plusvalía adquirida surgida del cálculo de cada una de las mismas.

El método de valuación que se debe utilizar es el de costo histórico, el que no es amortizable pero debe ser probado por recuperabilidad al menos en forma anual de acuerdo con la NIC 36.

En relación con los saldos de los valores llaves de negocio que se hubieren determinado por aplicación de las NCP argentinas, y si los mismos son positivos, (luego del ajuste eventual por el reconocimiento de activos intangibles según NIIF que no hubieren sido reconocidos previamente, o de la baja de los activos intangibles que se hubieran reconocido de acuerdo con NCP, tal como se explicara en el punto III.3.a.9) anterior), debe interrumpirse el proceso de amortización a partir de la fecha de transición, siendo requerido que en el futuro se efectúe anualmente el cálculo del valor recuperable a partir de dicha fecha de transición.

Por lo tanto, el valor residual de la llave de negocio (plusvalía) a la fecha de transición se mantendrá inalterable, excepto en los casos en que fuere procedente su desvalorización de acuerdo con las pautas de la NIC 36. Las desvalorizaciones de la llave por aplicación de la norma referida no son factibles de ser revertidas en el futuro, aunque las condiciones para su reconocimiento inicial hubieren cambiado sustancialmente en forma positiva.

En relación con los saldos residuales negativos de llaves de negocio determinados de acuerdo con NCP argentinas a la fecha de transición (de acuerdo con la NIIF 3 no pueden surgir saldos negativos), luego del ajuste eventual por el reconocimiento de activos intangibles según NIIF que no hubieren sido reconocidos previamente, o por la baja de los activos intangibles que se hubieran reconocido de acuerdo con NCP, tal como se explicara en el punto III.3.a.9) anterior, deben ser anulados en el estado de situación financiera de transición.

Cabe aclarar que cualquiera haya sido el procedimiento adoptado por la entidad (aplicación de la NIIF 3 y NIC 27 en forma retroactiva o no) no debe reconocerse un importe de llave negativa, ya que este pasivo no satisface los criterios para el reconocimiento de pasivos de las NIIF. Por lo tanto, no deberá reclasificar esa llave negativa al resultado del período si dispone de la subsidiaria, o si la inversión en ésta sufriera un deterioro de valor. Asimismo, los ajustes que se deriven de la resolución posterior de una contingencia que afectare a la contraprestación de la compra se reconocerán en las ganancias acumuladas.

III.3.b. Pasivos

III.3.b.1) Deudas comerciales y Deudas financieras (Pasivos comerciales y Pasivos financieros)

Pasivos en moneda funcional: NIC 39 (valuados a su valor razonable o a su costo amortizado dependiendo de las condiciones del instrumento financiero y de las designaciones que haya efectuado el ente).

Pasivos en moneda extranjera (es decir en una moneda diferente de la moneda funcional) : NIC 39 y NIC 21 (valuados a su valor razonable o a su costo amortizado dependiendo de las condiciones del instrumento financiero y de las designaciones que haya efectuado el ente multiplicados por el tipo de cambio de cierre entre la moneda funcional adoptada y la moneda extranjera).

Se transcriben a continuación los párrafos pertinentes de la NIIF 1, (que contemplan tanto los activos financieros como los pasivos financieros) con los comentarios del CENCyA intercalados y referenciados :

Instrumentos financieros compuestos

D18 La NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación exige que la entidad descomponga los instrumentos financieros compuestos, desde el inicio, en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio neto. Si el componente de

pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NIC 32 implica la separación de dos porciones del patrimonio neto. Una porción estará en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales devengados por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio neto. Sin embargo, según esta NIIF, el adoptante por primera vez no necesita separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF. ⁽¹⁵⁾

Nota (15)

Las entidades deberán analizar a la fecha de transición cuales son todos los instrumentos de deuda aún vigentes y recalcular para ellos la magnitud del componente de patrimonio neto que se incluirá en el rubro correspondiente dentro del grupo de transacciones de capital. Por diferencia se determinará el componente de deuda que incluirá en el rubro respectivo.

Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente

D19 La NIC 39 permite que un pasivo financiero (siempre que cumpla ciertos criterios) sea designado como un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados. A pesar de este requerimiento se permite que una entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, cualquier pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados siempre que el pasivo cumpla los criterios del párrafo 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39 en esa fecha.

Medición por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros

D20 Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 7 y 9, una entidad podrá aplicar los requerimientos de la última frase del párrafo GA76 de la NIC 39, y el párrafo GA 76A, de cualquiera de las siguientes formas: ⁽¹⁶⁾

- a. de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 25 de octubre de 2002; o*
- b. de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2004.*

Nota (16)

A efecto de facilitar la aplicación del concepto descrito se transcribe el texto de los párrafos aplicables para este caso:

GA76 La mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero, al proceder a reconocerlo inicialmente, es el precio de la transacción (es decir, el valor razonable de la contraprestación entregada o recibida) a menos que el valor razonable de ese instrumento se pueda poner mejor de manifiesto mediante la comparación con otras transacciones de mercado reales observadas sobre el mismo instrumento (es decir, sin modificar o presentar de diferente forma el mismo) o mediante una técnica de valoración cuyas variables incluyan solamente datos de mercados observables.

GA76A La medición posterior del activo financiero o del pasivo financiero y el consiguiente reconocimiento de las ganancias y pérdidas, será coherente con los requerimientos de esta Norma o de la NIIF 9 según proceda. La aplicación del párrafo GA76 podría dar lugar a que no se registre ninguna pérdida o ganancia en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo financiero. En ese caso, la NIC 39 requiere que la pérdida o ganancia se registre después del reconocimiento inicial solamente si surgiese de la variación de un factor (incluido el tiempo), que los participantes en el mercado tendrían en cuenta al establecer un precio.

III.3.b.2) Deudas sociales (Beneficios a los empleados y transacciones basados en acciones)

Deudas corrientes

Pasivos en moneda funcional : NIC 19 (Obligaciones surgidas de las normativas legales y los convenios colectivos o individuales con los empleados) y NIC 39 (Obligaciones contractuales con los entes correspondientes por ejemplo por la suscripción de acuerdos de pago determinados), (valuados a su valor razonable o a su costo amortizado dependiendo de las condiciones del instrumento financiero y las designaciones que haya efectuado el ente). En la mayoría de los casos conservarán las cifras que se hubieran determinado de acuerdo con NCP argentinas.

Una excepción estaría dada por el hecho que de acuerdo con las NIIF no se descuentan los beneficios a corto plazo, lo que para la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa* corresponde a los 12 meses siguientes a la fecha de cierre, mientras que para las NCP se debe descontar en la medida que se considere que el efecto sea significativo.

Pasivos en moneda extranjera: NIC 19, NIC 39 y NIC 21 (valuados a su valor razonable o a su costo amortizado dependiendo de las condiciones del instrumento financiero y las designaciones que haya efectuado el ente multiplicados por el tipo de cambio de cierre).

No existen exenciones específicas en la NIIF 1 para este rubro, debido a que las excepciones previstas para los instrumentos financieros no son de aplicación en general para este tipo de obligaciones.

III.3.b.3) Provisiones (Provisiones) por beneficios al personal

Las provisiones determinadas de acuerdo con la NIC 19 tienen la característica única en las NIIF de presentarse netas de ciertos activos relacionados. El concepto más significativo es el relacionado con los Planes de Pensión por Beneficios definidos.

La NIIF 1 contempla en relación con este tema lo siguiente:

Beneficios a empleados

D10 Según la NIC 19 Beneficios a Empleados, la entidad puede elegir el uso del enfoque de la “banda de fluctuación”, según el cual se dejan algunas ganancias y pérdidas actuariales sin reconocer. La aplicación retroactiva de este enfoque exigiría que la entidad separara la porción reconocida y la porción por reconocer, de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas, desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF. No obstante, el adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si decidiera utilizar el enfoque de la “banda de fluctuación” para tratar las ganancias y pérdidas actuariales posteriores. Si la entidad que adopte por primera vez las NIIF decide hacer uso de esta posibilidad, la aplicará a todos los planes.

D11 Una entidad puede revelar los importes requeridos por el apartado (p) del párrafo 120A de la NIC 19 a medida que se determinen los mismos por cada periodo contable, en forma prospectiva desde la fecha de transición a las NIIF.

El enfoque de la banda de fluctuación a que se hace referencia en la norma, permite a las entidades diferir significativamente el reconocimiento de las obligaciones que surgen de los planes de pensiones con beneficios definidos. El uso de la excepción permite que, si bien a la fecha de transición no se efectúa diferimiento alguno, esto no constituya una opción de política contable para la entidad, la que comenzará con el

Informe del CENCyA N° 3

APLICACIÓN DE LA NIIF 1 DEL IASB - (Adopción por primera vez de las NIIF)

diferimiento del reconocimiento de las obligaciones mencionadas a partir del período de transición a las NIIF y durante los restantes períodos en que aplique las NIIF.

También en relación con el personal (que incluye la dirección superior de los entes) se incluyen las deudas que se deben cancelar con instrumentos de patrimonio o que se deben cancelar en efectivo pero para las que su valor es determinado de acuerdo con el valor de los instrumentos de patrimonio del ente.

En relación con este tema, la NIIF 1 incluye los siguientes párrafos:

Pagos basados en acciones

D2 Se recomienda, pero no se requiere, al adoptante por primera vez, que aplique la NIIF 2 a los instrumentos de patrimonio concedidos después del 7 de noviembre de 2002. Se aconseja también, pero no se requiere, al adoptante por primera vez, que aplique la NIIF 2 a los instrumentos de patrimonio concedidos después del 7 de noviembre de 2002, y cuyos derechos se consoliden antes de la fecha más tardía de entre las siguientes (a) la fecha de transición a las NIIF, y (b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si un adoptante por primera vez decidiese aplicar la NIIF 2 a esos instrumentos de patrimonio, puede hacerlo sólo si la entidad ha informado públicamente del valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de medición, según se definió en la NIIF 2. Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a los que no se haya aplicado la NIIF 2 (por ejemplo instrumentos de patrimonio concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002), el adoptante por primera vez revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si el adoptante por primera vez modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que la NIIF 2 no ha sido aplicada, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación hubiera tenido lugar antes de la fecha de transición a las NIIF.

D3 Se recomienda, pero no se requiere, al adoptante por primera vez, que aplique la NIIF 2 a los pasivos derivados de las transacciones con pagos basados en acciones que se cancelaron antes de la fecha de transición a las NIIF. También se le aconseja, pero no se requiere, al adoptante por primera vez, que aplique la NIIF 2 a los pasivos que se cancelaron antes del 1 de julio de 2005. Para los pasivos a los que se les aplica la NIIF 2, no se le requiere al adoptante por primera vez reformular la información comparativa al alcance que se relaciona con la información a un período o fecha que es previa al 7 de noviembre de 2002.⁽¹⁷⁾

Nota (17)

El reconocimiento de estas transacciones deberá hacerse en forma obligatoria para todos los casos en que los derechos pertinentes hayan sido concedidos con posterioridad al 07/11/02 y que al 31/12/09 no hayan sido aún consolidados.

En forma voluntaria además podrán reconocerse las transacciones posteriores al 07/11/02 que hayan sido consolidadas al 31/12/09 sólo si han sido puestas en conocimiento público en cada oportunidad. A tal fin se considerará que se ha cumplido con ese requisito si los importes han sido registrados por la entidad (aplicación en forma supletoria de la NIIF2), ya sea que hayan sido expuestos en notas o en la memoria que acompaña los estados financieros, o que hayan sido comunicados a la Comisión Nacional de Valores como hechos relevantes o adjuntando actas de asamblea en donde hayan sido aprobados o cualquier otra forma de manifestación pública.

En los casos en que las entidades no hubieran aplicado la NIIF 2 como supletoria de las NCP, es posible que existan diferencias entre las magnitudes determinadas previamente y las NIIF a la fecha de transición, especialmente si se hubieran registrado como deudas las obligaciones a ser satisfechas mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.

III.3.b.4) Provisiones por retiro del servicio, restauración y similares incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

La aplicación de este concepto en nuestro contexto nacional requiere que, debido a que las NCP anteriores no lo requerían específicamente, las entidades deban evaluar la existencia de obligaciones no reconocidas por los conceptos mencionados. Dicha obligación debe reconocerse aún en los casos en que el valor residual esperado al final de la vida útil de los bienes exceda el monto de la obligación, ya que de acuerdo con las NIIF no es admisible la compensación de dichos conceptos. Es decir, que en aquellos casos en que las entidades hayan deducido del valor residual estimado al fin de la vida útil los importes que deben afrontarse para el desmantelamiento y obligaciones similares, existirá una necesaria reclasificación de los valores netos, los que deberán ser separados entre los valores positivos a recuperar que deben mantenerse en Propiedad, Planta y Equipos y las erogaciones necesarias que deben formar parte de la provisión.

Resulta necesario destacar que la compensación de activos y pasivos no es permitida por las NIIF, excepto en los casos en que una NIIF lo requiera o lo permita. En las NCP el concepto es que deben compensarse los activos y pasivos cuando se espera que su cancelación futura será compensada. Esta diferencia de conceptos hace que puedan existir algunos casos en que existan diferencias entre las NCP y las NIIF por este concepto, aunque no se espera que sean demasiadas.

En los casos en que se identifiquen las obligaciones referidas, la entidad deberá medir el pasivo a la fecha de transición de acuerdo con la NIC 37. Esta establece que el importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.

Los párrafos específicos de la norma aplicable se transcriben a continuación:

37 La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha.

Con frecuencia es imposible, o bien prohibitivo por caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación al final del periodo sobre el que se informa. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.

38 Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

39 Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de "valor esperado". La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

40 Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. En el

caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la entidad ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión, construida para un determinado cliente, y el costo de conseguir la reparación del defecto al primer intento, que es el desenlace más probable, es de 1.000, dotará una provisión de mayor cuantía para contemplar la posibilidad de que fueran necesarios intentos adicionales, siempre que la probabilidad de tener que realizarlos fuera significativa.

41 La provisión se mide antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12.

Una reciente modificación introducida a la NIIF 1, requiere que aquellos entes que utilicen la excepción prevista para la medición de los activos en las explotaciones de gas y petróleo no deberán utilizar el procedimiento de medición previsto por el párrafo D21 de la NIIF 1 o la CINIIF 1. En cambio, deberán medir la provisión por dicha obligación de acuerdo con la NIC 37 y reconocer directamente en resultados no asignados cualquier diferencia que surgiera entre el monto determinado y el saldo contable de las obligaciones equivalentes reconocidas a la fecha de transición de acuerdo con las NCP aplicadas anteriormente.

Un aspecto muy importante en relación con la medición de provisiones, en lo atinente a las mediciones de períodos comprendidos entre la fecha de transición y la fecha de cierre de los primeros estados financieros bajo NIIF, es que no deben considerarse los valores conocidos en el futuro respecto de situaciones contingentes de períodos anteriores, y que deben aplicarse las definiciones contempladas por los párrafos 14 a 17 que se transcriben a continuación:

Estimaciones

14 Las estimaciones de una entidad realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas. Hay un concepto relacionado con las provisiones / previsiones que este documento no trata sobre la NIIF 1, y que me parece importante: Estimaciones (prohibición párrafos 14 a 17 sobre aplicación retroactiva).

15 Después de la fecha de transición a las NIIF, una entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. De acuerdo con el párrafo 14, una entidad tratará la recepción de esa información de la misma forma que los hechos posteriores al período sobre el que se informa que no implican ajustes según la NIC 10 Hechos Ocurren después del Período sobre el que se Informa. Por ejemplo, supongamos que la fecha de transición a las NIIF de una entidad es el 1 de enero de 20X4, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 20X4, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA anteriores que se aplicaban el 31 de diciembre de 20X3. La entidad no reflejará esta nueva información en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF (a menos que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esa nueva información en el resultado del período (o, si fuese apropiado, en otro resultado integral) para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

16 Una entidad puede tener que realizar estimaciones conforme a las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran requeridas en esa fecha según los PCGA anteriores. Para lograr coherencia con la NIC 10, dichas estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tasas de interés o tasas de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.

17 Los párrafos 14 a 16 se aplicarán al estado de situación financiera de apertura según las NIIF. También se aplicarán a los períodos comparativos presentados en los primeros estados financieros según NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de

transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

III.3.b.5) Deudas fiscales (Pasivos fiscales)

III.3.b.5)a) Impuestos corrientes (NIC 12)

Las deudas por impuestos corrientes deben medirse a su valor actual neto por aplicación de los requisitos generales para los activos financieros establecidos por la NIC 39, ya que la NIC 12 no contiene ninguna disposición que implique, para los impuestos corrientes, algún cambio respecto de las normas de aplicación general para este tipo de activos que determina que en el reconocimiento inicial deben medirse a su valor razonable más los costos de transacción, los que en este caso no existen. (La aplicación de los conceptos generales de la NIC 39 es por analogía, ya que los pasivos fiscales por sus características no satisfacen la definición de pasivos financieros contemplados por las NIC 32 y 39. También pueden aplicarse por analogía algunos conceptos de la NIC 37 reiteradamente referida).

En la mayoría de los casos en que los plazos son breves se podrán medir a su valor nominal porque se supone en los casos referidos que la diferencia no es material, lo mismo en los casos en que se trate de deudas con formas de pago que generen intereses aunque las tasas sean inferiores a las existentes en el mercado financiero.

III.3.b.5)b) Impuesto a las ganancias diferido (NIC 12)

La medición se efectuará a su valor nominal.

No existen excepciones en la NIIF 1, por lo que la totalidad de los montos que las entidades no hubieran registrado por aplicación de las opciones disponibles en las normativas transitorias de la FACPCE o del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA deberán ser reconocidos en el estado de situación financiera de transición a las NIIF.

Cabe aclarar que en el caso de las diferencias temporarias originadas por el ajuste por inflación de bienes de uso (Propiedades, planta y equipo) que no se hubieran reconocido patrimonialmente y que se estuvieran exponiendo por nota a los estados contables por aplicación de las NCP, el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido deberá efectuarse con débito a resultados no asignados. En opinión del CENCyA no se dan las condiciones para imputar dicho débito a otra cuenta de patrimonio neto. Es de hacer notar que se recibieron valiosos estudios tendientes a evaluar la posibilidad de imputar el referido débito al rubro Ajuste de capital, pero el CENCyA entendió que los argumentos presentados para sustentarla podían no conformar plenamente el esquema dentro del cual las NIIF aceptan el débito a una cuenta integrante del patrimonio.

No obstante, para las entidades que se encuentran en el régimen de oferta pública, podrá utilizarse la solución que desde el punto de vista societario admite la CNV en su Resolución General N° 576, que consiste en que la Asamblea de accionistas resuelva, por única vez, la re-imputación de dicho débito a resultados no asignados a un rubro integrante del capital que no esté representado por acciones o contra cuentas de ganancias reservadas, sin establecerse un orden predeterminado para esta imputación.

Para los casos de entidades fuera del régimen de oferta pública que opcionalmente apliquen la RT26, los organismos de control societario todavía no han emitido normas similares a la referida en el párrafo anterior de la CNV.

III.3.c. Patrimonio Neto

III.3.c.1) Cuentas de capital:

- a) Acciones en circulación (valor nominal de acciones ordinarias y preferidas⁽¹⁸⁾, aún cuando estas últimas tengan el tratamiento contable de pasivo).
- b) Valor nominal de acciones propias en cartera (cuenta acreedora) y de Costo de acciones propias en cartera (cuenta deudora).
- c) Otras partidas convertibles en acciones:
 - i) aportes irrevocables a cuenta de futura suscripción de acciones,
 - ii) primas de emisión y primas de negociación ⁽¹⁹⁾de acciones propias,
 - iii) instrumentos de patrimonio originados en transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con dichos instrumentos
 - iv) componentes de instrumentos financieros compuestos que tengan las características de instrumentos de patrimonio según se los define en las normas contables, que no sean los contemplados en el apartado a),
 - v) contribuciones de capital originadas en transacciones de la emisora con sus propietarios cuando éstos actúan en carácter de propietarios y no como terceros,⁽²⁰⁾
 - vi) todo otro instrumento que de acuerdo con las NIIF deba ser considerado un instrumento de patrimonio, y
 - vii) los correspondientes rubros complementarios de ajuste integral.

Cabe aclarar que la cuenta Ajuste de capital no está prevista en las NIIF, pero deberá dársele a este rubro el tratamiento surgido de la aplicación de las normas profesionales y de las normas del organismo regulador.

Nota (18)

Las acciones preferidas, cuando dan derecho al tenedor a requerir el pago de dividendos o el rescate del capital o de un valor predeterminado deben ser consideradas como pasivos y por lo tanto debe procederse a la remediación cada vez que se preparan estados financieros y con la contrapartida del cambio en la medición incluida en resultados financieros del período.

Nota (19)

Cuando una entidad readquiere sus acciones propias y luego procede a realizarlas nuevamente, las diferencias de valor entre ambas transacciones debe considerarse como un ajuste a los montos de las cuentas que representan los aportes de los propietarios y calificarse como primas de renegociación de acciones propias.

Nota (20)

Cuando las transacciones de la emisora con sus propietarios en las que éstos actúan en carácter de propietarios y no como terceros, generen partidas con saldo deudor, se asimilarán a retiros de capital o de utilidades. En estos casos, la entidad deberá tener en cuenta los requerimientos societarios establecidos en la RG 576 de la CNV, que establece que para que estas transacciones puedan tener efecto, el Directorio de la emisora deberá proponer una reducción de capital o una distribución de utilidades, lo que estime apropiado en función a la estructura de su Patrimonio Neto, directamente a una asamblea de accionistas con la apropiada descripción en el orden del día. Por

ejemplo, si una sociedad emisora desea condonar una cuenta por cobrar a su sociedad controlante, según su posición de resultados no asignados y de capital, el Directorio podrá proponer a la asamblea de accionistas la aplicación de ganancias no asignadas a la cancelación de dicha cuenta por cobrar, o la reducción de su capital, con ese mismo fin, y reconocerla contablemente una vez que la asamblea de accionistas la haya aprobado. En ambos casos, la asamblea de accionistas deberá contemplar adecuadamente los intereses de los accionistas minoritarios.

III.3.c.2) Ganancias reservadas:

Reserva legal

Reservas voluntarias

Reservas estatutarias.

Todos los rubros mencionados deberán medirse de acuerdo con el saldo contable que hayan mostrado en los estados a la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior al primer período en que se apliquen por primera vez, las NIIF preparados de acuerdo con NCP argentinas, con excepción de lo descripto en el párrafo siguiente.

De acuerdo con lo dispuesto en la RG 592 de la CNV, todos los rubros del patrimonio neto surgidos de la aplicación de normas legales o reglamentarias, aunque tales partidas no hubieran existido o hubieran tenido un saldo diferente en caso de haberse aplicado en el pasado las NIIF. Como ejemplos de dichos casos pueden mencionarse las partidas de capitalización de ganancias o de ajuste integral del capital que integran el capital social, o los saldos de ajuste integral del capital mantenidos como tales, o los saldos de la reserva legal. A partir de los primeros estados financieros preparados de acuerdo con la Resolución Técnica N° 26, la contabilización de movimientos en estos rubros se efectuará de acuerdo con las respectivas decisiones asamblearias.

III.3.c.3) Otros resultados integrales acumulados:

Revaluaciones de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles;⁽²¹⁾

Ganancias o pérdidas actuariales acumuladas por planes de beneficios post-empleo;⁽²²⁾

Diferencias de cambio acumuladas originadas en la conversión de estados financieros;⁽²³⁾

Ganancias o pérdidas acumuladas por instrumentos financieros derivados, por la porción efectiva de coberturas de flujos de efectivo;

Ganancias o pérdidas acumuladas por instrumentos financieros derivados, por la porción efectiva de coberturas de inversión extranjera neta, y

Ciertos cambios acumulados en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta.

Las cuentas descriptas a mero título ejemplificativo en este grupo deberán ser medidas de acuerdo con los montos que resulten de la aplicación de las NIIF que correspondan en cada caso, excepto en los casos que se describen a continuación, para los que la NIIF 1 contemplan alguna excepción al procedimiento general.

Las contrapartidas que resulten de la medición que deben ser incluidas de acuerdo con la normativa adoptada directamente en el Patrimonio Neto a través del ORI deben reconocerse en este último netos del efecto del Impuesto a las Ganancias. Es decir que cada uno de los resultados que se reconocen en Otros Resultados Integrales deben computarse considerando el efecto que producen tanto en el Impuesto a las Ganancias Corriente como en el Impuesto a las Ganancias Diferido.

Es muy importante determinar y registrar el efecto fiscal de cada una de las partidas, ya que a efectos de su presentación en la información complementaria a los estados financieros, debe mostrarse tanto la magnitud bruta como el efecto fiscal y el importe neto de las partidas incluidas en este grupo.

Nota (21)

Revaluaciones de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles

Este concepto formará parte del Patrimonio Neto sólo en el caso de que se haya aplicado retroactivamente la NIC 16 *Propiedades, Planta & Equipos*, y que la entidad haya optado por aplicar el modelo de revaluación. En el caso contrario, es decir si se hubiera adoptado alguna de las opciones de costo atribuido, el importe de estas reservas deben ser dadas de baja y canceladas, como el resto de los ajustes a la fecha de transición, contra resultados acumulados.

Nota (22)

Beneficios a empleados

Las entidades que decidan reconocer la totalidad de los ganancias y pérdidas actuariales acumuladas por planes de pensión (es decir, no aplicar la opción de diferimiento de las ganancias y pérdidas actuariales y de no reconocimiento de las mismas dentro de la "banda de fluctuación" a la que se hizo referencia previamente) y que de acuerdo con el procedimiento previsto por la NIC 19 en condiciones normales la hubieran reconocido en ORI, debido a que la misma NIC 19 en su párrafo 93 D establece que deben ser inmediatamente transferidas a Resultados no Asignados, ello implica que a la fecha de transición a las NIIF, los montos involucrados ya debían haber sido transferidos a Resultados No Asignados y por lo tanto no deben ser incluidos en ningún otro rubro específico del Patrimonio Neto.

Este concepto del Patrimonio Neto mostrará movimientos durante los ejercicios en que se reconozcan las ganancias y pérdidas actuariales pero su saldo al cierre siempre será igual a cero, debido a que también en los movimientos del período deben contemplarse la transferencia directa a Resultados no asignados, de manera tal que en ningún momento en el futuro esas diferencias serán transferidas a los resultados del período.

Nota (23)

Diferencias de conversión acumuladas

D12 La NIC 21 exige que la entidad:

- (a) reconozca algunas diferencias de conversión en otro resultado integral y las acumule en un componente separado del patrimonio neto; y*
- (b) reclasifique la diferencia de conversión acumulada surgida en la disposición de un negocio en el extranjero, (incluyendo, si procede, las pérdidas y ganancias de cobertura relacionadas) del patrimonio a resultados como parte de la pérdida o ganancia derivada de la disposición.*

D13 No obstante, la entidad que adopte por primera vez las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento, respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan a la fecha de transición a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez hace uso de esta exención:

- (a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y*

- (b) la pérdida o ganancia por la disposición de cualquier negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión posteriores a ésta.*

Cuando las inversiones en otros entes se efectúan en el extranjero (para las NIIF se consideran en el extranjero todas las inversiones en entes que utilizan una moneda funcional diferente a la de la entidad inversora) la medición de dichas inversiones a su valor patrimonial proporcional no se logra exclusivamente mediante la registración de los aportes y retiros de los propietarios, y el total del Resultado Integral del período, debido a que al estar expresados en una moneda cuya cotización fluctúa entre la medición inicial y la de cierre, las diferencias que se producen en la medición de la inversión por este concepto no son reconocidas. La NIC 21 requiere que este concepto se registre en el Patrimonio Neto, a través del ORI. La determinación de las diferencias acumuladas a la fecha de transición requeriría que se reconstruyeran los cálculos para todo el período de la inversión. La excepción por lo tanto consiste en suponer que el valor neto acumulado a dicha fecha es igual a cero.

Obviamente, en caso de que las inversiones posteriormente se realizaran, al no haberse diferido resultados por este concepto, no podrán ser considerados en la medición del resultado de la transacción en el período en que ocurra la misma.