



Este documento contiene una versión revisada del capítulo 12 de:

Cuestiones Contables Fundamentales, quinta edición, La Ley, 2011.

Para obtenerlo sin cargo:

- a) entrar a mi sitio web (<http://www.fowlernewton.com.ar>);
- b) ingresar a la hoja “Libros”;
- c) clicar sobre la palabra “Complementos”, lo que hará aparecer un conjunto de figuras de las tapas de varios libros;
4. clicar sobre la figura de la tapa correspondiente al libro.

Buenos Aires, 4 de marzo de 2019.

Enrique Fowler Newton

Capítulo 12 (revisado en 2019)

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

12,1. Introducción	4
12,2. Componentes.....	5
12,3. La Fundación IFRS	6
a) Constitución.....	6
b) Objetivos.....	6
c) Gobierno.....	7
d) Monitoreo.....	8
e) Financiamiento	8
12,4. El IASB	9
12,5. El Comité de Interpretaciones	11
12,6. El Consejo Asesor.....	12
12,7. El “manual del debido proceso”	13
12,8. Procedimientos de emisión	14
a) Cuestiones generales	14
b) Pronunciamientos distintos a las interpretaciones.....	15
c) Interpretaciones	16
12,9. Las NIIF como producto	16
a) Contenido típico de una NIIF	16
b) Contenido típico de una interpretación.....	17
c) Material acompañante.....	17
d) Claridad y fluidez de lectura.....	18

e) Idiomas y traducciones	18
f) Derechos de autor	21
12,10. Primera aplicación.....	21
12,11. Calidad.....	23
12,12. Aceptación	24
12,13. Breve nota histórica sobre el IASC y el SIC	25
12,14. Resumen.....	28
12,15. Preguntas y ejercicios	32
12,16. Soluciones propuestas a las preguntas y ejercicios	32

Capítulo 12 (revisado en 2019) Las “Normas Internacionales de Información Financiera” (NIIF)

12,1. INTRODUCCIÓN

En la sección 1,6,g):

- a) señalamos que uno de los cuatro juegos de NC a los que prestamos especial atención en nuestros libros es el de las “Normas Internacionales de Información Financiera” (*NIIF*);
- b) explicamos que lo hacemos porque la aplicación de las NIIF se acepta o se requiere en más de cien países, al menos para la preparación de los estados financieros de las entidades que cotizan en ellos sus títulos de deuda o de patrimonio.



En la Argentina:

- a) la CNV exige su aplicación a las entidades que coticen públicamente sus títulos de deuda o de capital o que hayan solicitado autorización para hacerlo, excepto cuando:
 - 1) la CNV acepte que esos estados se preparen de acuerdo con NC adoptadas por otros organismos de control; o
 - 2) dicha cotización se haga en una sección para pymes;
- b) el BCRA requiere que las entidades financieras apliquen las NIIF pero simultáneamente les prohíbe el reconocimiento contable de los efectos de inflación, que esas normas requieren bajo ciertas circunstancias que actualmente están presentes.



Utilizamos la expresión “Normas Internacionales de Información Financiera” porque:

- a) es la traducción de “International Financial Reporting Standards” (*IFRSs*) que emplea la Fundación IFRS —a la que nos referiremos en la sección 12,3— en sus publicaciones en español;
- b) tiene amplia difusión y arraigo.

No obstante, hacemos notar que nos parece mejor la denominación “Estándares Internacionales de Información Financiera”, porque el organismo que los emite no está facultado para requerir su aplicación, de modo que

su contenido no pasa de ser una propuesta que otras entidades pueden convertir en norma.

Lo mismo opinaron en 2003 Koliver y González Ayala¹.

En este capítulo nos referiremos, entre otros temas, a la emisión de las NIIF, a ellas como producto y a su papel en el proceso de armonización universal de las normas contables (NC).



Los componentes de las NIIF que tratan cuestiones específicas se estudian en la séptima edición de *Contabilidad superior* (La Ley, 2014).

12,2. COMPONENTES

El conjunto denominado “Normas Internacionales de Información Financiera” (en plural) comprende:

- a) dos tipos de pronunciamientos que deben ser aprobados por el International Accounting Standards Board (IASB, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad):
 - 1) los que incluyen en su título la frase “Norma Internacional de Información Financiera” (en singular), como la NIIF 1 o la NIIF 9;
 - 2) las “interpretaciones” que:
 - contienen guías que se emiten para evitar que determinadas cuestiones puedan recibir tratamientos divergentes o inaceptables;
 - no pueden estar en conflicto con las NIIF o con el MC del IASB²
- b) otros dos que el IASB heredó del International Accounting Standards Committee (IASC, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), siempre que no hayan sido abrogados y con las modificaciones que el primero le haya introducido³:
 - 1) las que en su título llevan la frase “Norma Internacional de Contabilidad”;
 - 2) sus interpretaciones.

Los cuatro tipos de pronunciamientos tienen el mismo nivel normativo.

¹ Koliver, Olivio y González Ayala, Marta, *Las normas internacionales de contabilidad y su adecuación a escala nacional*, trabajo presentado a la XXV Conferencia Interamericana de Contabilidad (2003) y publicado en el tomo de trabajos interamericanos, págs. 17–44.

² IFRS Foundation, *Due Process Handbook*, párrafo 7.8.

³ NIC 1, párrafo 7.

De algunas NIC (como la 27) existen versiones revisadas que fueron totalmente elaboradas por el IASB.

El MC al que nos referimos en el acápite 1,7,c)1) constituye un punto de referencia para la elaboración de las NIIF, pero no las integra.

Tanto el IASB como su comité de interpretaciones dependen de la fundación a la que nos referiremos de inmediato.

12,3. LA FUNDACIÓN IFRS

a) Constitución

La Fundación (creada en 2001) se rige por una Constitución que debe ser revisada al menos cada cinco años. Los últimos cambios efectuados fueron aprobados en octubre de 2018 y entraron en vigor el 1º de diciembre del mismo año.



En este capítulo, las citas a la Constitución apuntan, en todos los casos, al texto resultante de la actualización de 2018.

b) Objetivos

De acuerdo con su constitución, la Fundación tiene los siguientes objetivos:

- a) desarrollar, en el interés público, un juego único de normas de información financiera de alta calidad, que:
 - 1) sean comprensibles, legalmente exigibles y globalmente aceptadas;
 - 2) se basen en principios claramente articulados;
 - 3) requieran que los estados financieros y otras informaciones financieras contengan información que:
 - sea de alta calidad, transparente y comparable;
 - ayude a tomar decisiones económicas a los inversores, a otros participantes en los mercados de capitales del mundo y a otros usuarios de la información financiera.
- b) desarrollar el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.
- c) considerar, en el cumplimiento de los objetivos asociados con a) y con b), cuando fuere adecuado, las necesidades de un abanico de tamaños y tipos de entidades en escenarios económicos diferentes.

- d) promover y facilitar la adopción de las NIIF mediante la convergencia entre las normas nacionales de contabilidad con las primeras⁴.

c) Gobierno

La conducción de la Fundación IFRS está a cargo de:

- a) un cuerpo de fideicomisarios (*trustees*);
- b) los otros órganos de gobierno que ellos determinen de acuerdo con las disposiciones de la Constitución⁵.

Los fideicomisarios deben emplear sus mejores esfuerzos para asegurar que se observen los requerimientos de la Constitución, pero en aras de la viabilidad operativa pueden efectuar variaciones menores, en cuyo caso deben ser aprobadas por el 75 % del cuerpo⁶.

Son veintidós personas físicas, con esta distribución geográfica:

- a) seis de Asia y Oceanía;
- b) seis de Europa;
- c) seis de América;
- d) uno de África;
- e) dos de cualquier área, siempre que se mantenga un balance geográfico global⁷.

Duran tres años en su cargo y pueden ser reelegidos una vez, aunque pueden ser removidos en caso de desempeño pobre, conducta o incapacidad⁸.

La Constitución define los perfiles que deben reunir los fideicomisarios y regula el proceso para su designación (que está a cargo de un Consejo de Monitoreo).

Deben reunirse no menos de dos veces por año, recibiendo un honorario anual, que ellos mismos fijan⁹.

Dentro de las obligaciones de los fideicomisarios, las que más interesan en relación con las cuestiones tratadas en este capítulo son las de:

- a) nombrar a los miembros del IASB y establecer las condiciones de sus contratos de servicio, así como los criterios para la evaluación de su desempeño;

⁴ Constitución, párrafo 2.

⁵ *Ibidem*, párrafo 3.

⁶ *Ídem*.

⁷ Constitución, párrafos 4 y 6.

⁸ *Ibidem*, párrafos 8 y 9.

⁹ *Ibidem*, párrafo 11.

- b) nombrar a los miembros del Comité de Interpretaciones y del Consejo Asesor a los que nos referiremos más adelante;
- c) cancelar los nombramientos de los indicados en caso de desempeño pobre, mala conducta, incapacidad o incumplimiento de sus obligaciones contractuales;
- d) aprobar anualmente el presupuesto de la Fundación y determinar las bases para su financiación;
- e) revisar la estrategia del IASB y su efectividad, incluyendo la consideración (pero no la fijación) de su agenda¹⁰.

La Constitución prohíbe expresamente que los fideicomisarios se involucren en la sanción de las NIIF¹¹. Esto es adecuado porque ellas son más creíbles si quienes las emiten (el IASB y el Comité de Interpretaciones) están desligados de la obtención de los fondos necesarios para el funcionamiento de la Fundación IFRS.

d) Monitoreo

Existe un Consejo de Monitoreo (*Monitoring Board*) que está integrado por:

- a) el miembro responsable de la Comisión Europea;
- b) el presidente del Comité de Mercados Emergentes de la IOSCO;
- c) el presidente del Comité Técnico de la misma organización (o su vicepresidente, si el presidente ya integrara el Consejo de Monitoreo por otras razones);
- d) el comisionado de la Agencia de Servicios Financieros de Japón;
- e) el presidente de la SEC;
- f) como observador, el presidente del Comité de Basilea de Supervisión Bancaria¹².

El Consejo de Monitoreo suministra un vínculo formal entre los fideicomisarios y las autoridades. También designa a los primeros, y debe reunirse con ellos (o con un subgrupo de ellos) al menos anualmente¹³.

e) Financiamiento

Según el informe anual 2017 de la Fundación IFRS, sus costos por ese año sumaron £ 24.256.000. Si excluimos los costos de las publicaciones vendidas (£ 3.317.000) y dividimos los restantes £ 20.939.000 por el número de páginas de los

¹⁰ *Ibidem*, párrafo 15 y 16.

¹¹ *Ibidem*, párrafo 15, inciso f).

¹² *Ibidem*, párrafo 21.

¹³ *Ibidem*, párrafo 19.

pronunciamientos autoritativos (según creemos, no superior a 2.000) obtenemos que el mantenimiento y promoción de cada página de los pronunciamientos autoritativos del IASB tiene un costo anual de más de £ 10.000. Nos parece excesivo.

Los ingresos obtenidos en ese año por la Fundación (£ 32.079.000, de los cuales £ 6.612.000 corresponden a la venta de publicaciones y actividades relacionadas) fueron más que suficientes para afrontar los costos de funcionamiento.

De esos ingresos, fueron autogenerados el 21 %. El resto corresponden a donaciones (52 % de los gobiernos y 27 % de firmas contables).

12,4. EL IASB

El IASB es el órgano de la Fundación IFRS que tiene a su cargo:

- a) la preparación y emisión de las NIIF y de sus borradores;
- b) la aprobación final de las interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF¹⁴.

Digresión: la denominación del IASB, que no ha cambiado desde su creación, induce a vincularla con las NIC y no con las NIIF. Sería más coherente llamarlo *International Financial Reporting Standards Board* (Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera).

También se espera que el IASB, en acuerdo con los fideicomisarios, establezca y mantenga enlaces con los emisores de normas nacionales, con otros emisores de normas y con otros organismos oficiales interesados en la emisión de NC, para apoyar el desarrollo de las NIIF y promover la convergencia entre las NC nacionales y las NIIF¹⁵.

El organismo está integrado por 14 miembros designados por los fideicomisarios, que deben cumplir con ciertos requisitos de independencia establecidos por los segundos¹⁶.

Para ser designado miembro se requiere:

- a) competencia técnica y conocimientos de contabilidad demostrados, aunque no se exige título de contador público;
- b) capacidad para analizar cuestiones y para considerar las implicaciones del análisis en el proceso de toma de decisiones;
- c) talento para la comunicación oral y escrita;

¹⁴ *Ibidem*, párrafo 36.

¹⁵ *Ibidem*, párrafo 27.

¹⁶ *Ibidem*, párrafo 24.

- d) capacidad de considerar diversos puntos de vista, pesar imparcialmente las evidencias presentadas y llegar oportunamente a decisiones oportunas, razonadas y defendibles;
- e) conocimiento del entorno dentro del cual se preparan los informes financieros;
- f) capacidad para el trabajo colegiado;
- g) integridad, objetividad y disciplina;
- h) compromiso con la misión de la Fundación IFRS y con el interés público¹⁷.

Los fideicomisarios deben seleccionar a los miembros del IASB de modo que este cuerpo:

- a) quede compuesto por un grupo de personas que representen la mejor combinación disponible de experiencia técnica y diversidad de negocios internacionales y experiencia en mercados, con el propósito de contribuir al desarrollo de normas globales de información financiera de alta calidad;
- b) incluya preparadores, auditores, usuarios, académicos y reguladores de mercados¹⁸.

Los miembros del IASB deben comprometerse, en sus contratos, a actuar en el interés público en todas las cuestiones¹⁹.

No se puede ser fideicomisario e integrante del IASB simultáneamente²⁰.

Según la Constitución, debería ser normal que de los 14 miembros:

- a) cuatro provengan de la región Asia-Oceanía;
- b) cuatro de Europa;
- c) cuatro de las Américas;
- d) uno de África; y
- e) uno de cualquier área, siempre que se mantenga un balance geográfico global²¹.

Del total de miembros, hasta tres puede tener dedicación parcial²². Entendemos que el requerimiento de una gran mayoría con dedicación exclusiva apunta al logro de una mayor independencia relativa.

¹⁷ *Ibidem*, Anexo.

¹⁸ *Ibidem*, párrafo 25.

¹⁹ *Ibidem*, párrafos 25 y 28.

²⁰ *Ibidem*, párrafo 25.

²¹ *Ibidem*, párrafo 26.

²² *Ibidem*, párrafo 24.

Se los elige por hasta cinco años, pudiendo ser reelectos una vez²³.

Como ya señalamos, la remuneración de los integrantes del IASB es fijada por los fideicomisarios²⁴.

El IASB puede disponer cuántas veces se reunirá anualmente y en qué lugares lo hará. Sus debates son públicos, pero ciertas cuestiones (normalmente las relacionadas con la administración del personal) puede tratarse en reunión secreta²⁵.

El IASB tiene libertad total para establecer su agenda técnica, pero debe efectuar consultas:

- a) con los fideicomisarios y con un Consejo Asesor; y
- b) al menos cada cinco años, con el público²⁶.

Al organizar su trabajo técnico, puede encargar investigaciones detalladas a organismos emisores de NC o a otros terceros²⁷.

12.5. EL COMITÉ DE INTERPRETACIONES

El IFRS Interpretations Committee (Comité de Interpretaciones de la NIIF, *CINIIF*), antes denominado International Financial Reporting Interpretations Committee (*IFRIC*, Comité Internacional de Interpretaciones de Información Financiera) tiene las siguientes funciones:

- a) interpretar la aplicación de las NIIF y proporcionar de manera oportuna guías sobre cuestiones de información financiera que no hayan sido tratadas específicamente en ellas, haciéndolo en el contexto del MC del IASB y teniendo en consideración el objetivo de este organismo de trabajar activamente junto con los emisores nacionales de normas para conseguir la convergencia de las normas contables nacionales y las NIIF, buscando soluciones de alta calidad;
- b) ejecutar otras tareas que le encargue el IASB;
- c) elaborar interpretaciones de las NIIF e informar de ello al IASB²⁸.

El Comité tiene catorce miembros con derecho a voto, con mandatos renovables de tres años²⁹. Son designados por los fideicomisarios, que también eligen a otra

²³ *Ibidem*, párrafo 30.

²⁴ *Ibidem*, párrafo 32.

²⁵ *Ibidem*, párrafo 33.

²⁶ *Ibidem*, párrafo 36, inciso d).

²⁷ *Ibidem*, párrafo 36, inciso e).

²⁸ *Ibidem*, párrafo 42.

²⁹ *Ibidem*, párrafo 38.

persona para que presida las reuniones del Comité y a miembros observadores. Tanto éstos como el presidente tienen voz pero no voto³⁰.

Debe reunirse cuando se le requiera. El quórum se logra con la presencia física o por telecomunicación de diez integrantes. Uno o dos miembros del IASB, designados por ésta, pueden asistir (sin voto). Las reuniones son públicas, aunque ciertos temas pueden ser tratados en sesión secreta³¹.

Al votar, los miembros del Comité deben hacerlo de acuerdo con sus propias opiniones independientes y no como representantes de puntos de vista de las empresas, instituciones u organizaciones constituyentes a las que puedan estar asociados. No están permitidos los votos por delegación³².

12,6. EL CONSEJO ASESOR

La Constitución de la Fundación IFRS asigna al Advisory Council (el Consejo Asesor, antes denominado Standards Advisory Council) estas funciones:

- a) asesorar al IASB sobre el contenido de sus agendas de trabajo y sus prioridades;
- b) informarle los puntos de vista de los integrantes del Consejo sobre los principales proyectos de emisión de normas; y
- c) brindar otros asesoramientos al IASB y a los fideicomisarios³³.

Debe ser consultado:

- a) por el IASB antes de decidir sobre los principales proyectos;
- b) por los fideicomisarios sobre cualquier propuesta de cambio a la Constitución³⁴.

Lo integran no menos de treinta organizaciones e individuos interesados en la información financiera internacional, designados por términos renovables de tres años, que deben tener una diversidad de antecedentes profesionales y procedencias geográficas³⁵.

³⁰ *Ibidem*, párrafo 39.

³¹ *Ibidem*, párrafo 41.

³² *Ibidem*, párrafo 42.

³³ *Ibidem*, párrafo 43.

³⁴ *Ibidem*, párrafo 45.

³⁵ *Ibidem*, párrafo 44.

Debe reunirse no menos de dos veces por año en sesiones abiertas al público³⁶, que son conducidas por un presidente que es designado por la junta de fideicomisarios y que no puede pertenecer al IASB ni a su personal³⁷.

12,7. EL “MANUAL DEL DEBIDO PROCESO”

El IASB y el Comité de Interpretaciones deben respetar un “Due Process Handbook” (Manual del debido proceso). La versión que rige desde 2016 es la aprobada por los fideicomisarios en enero de 2013, que contiene ocho capítulos y un anexo.

Su capítulo 1 es introductorio.

El 2 regula las actividades de supervisión de la aplicación del manual, que están a cargo de un comité de los fideicomisarios.

El 3 enuncia tres principios sobre los que se basa la construcción de las reglas para la emisión de NIIF e interpretaciones y describe actividades para su cumplimiento.

El 4 se refiere al desarrollo del programa de trabajo del IASB.

El 5, a los criterios por seguir para disponer el encaramiento de proyectos específicos de emisión o modificación de normas.

La emisión o modificación de los componentes de las NIIF está regulada en los capítulos 6 y 7 del manual. Los procedimientos por seguir respetan los requisitos generales que enunciamos en la sección 10,4.

El capítulo 8 indica cómo tratar los casos en que se reciben denuncias de apartamientos a los procedimientos establecidos.

El anexo se refiere a las tareas de desarrollo de la taxonomía desarrollada por el IASB para su empleo en la presentación de estados financieros (preparados de acuerdo con las NIIF) en formato XBRL.

Considerando únicamente los capítulos 1 a 8, el manual ocupa 37 páginas cuya lectura es recomendable para quienes organicen, en cualquier ámbito, sistemas de emisión de normas profesionales. Aquí, nos limitaremos a enunciar (dentro de la próxima sección) los principales pasos requeridos para la emisión de componentes de las NIIF.

³⁶ *Ibidem*, párrafo 46.

³⁷ *Ibidem*, párrafos 44 y 45.

12,8. PROCEDIMIENTOS DE EMISIÓN

a) Cuestiones generales

La emisión, la modificación o la abrogación de cualquier componente de las NIIF requiere la aprobación del IASB. En la elaboración y la aprobación de las interpretaciones, participa también el Comité de Interpretaciones de las NIIF.

La Constitución de la Fundación establece que los miembros del IASB deben acordar contractualmente que actuarán a favor del interés público y que al decidir sobre las normas y sus revisiones tendrán en cuenta el MC adoptado por ese organismo, con las modificaciones que se le introdujeran con el paso del tiempo³⁸. Lamentablemente, sólo se obligan a “tenerlo en cuenta”, que no es lo mismo que “respetarlo”.

En la emisión, la modificación o la abrogación de los componentes de las NIIF deben respetarse:

- a) algunas indicaciones generales que contiene la Constitución³⁹;
- b) las reglas previstas en el antes referido “manual del debido proceso”, que se basan en tres principios:
 - 1) el IASB debe conducir su proceso de emisión de normas de una manera transparente;
 - 2) deben efectuarse consultas completas y honestas, considerando las perspectivas de quienes están afectados globalmente por las NIIF;
 - 3) el IASB debe analizar los efectos potenciales de sus propuestas sobre las partes afectadas y explicar los fundamentos de las decisiones de desarrollar o cambiar una norma.

Cabe aclarar que, de acuerdo con el manual, las correcciones de pequeños errores (ortográficos, referencias incorrectas, trasposiciones de números en ejemplos, etcétera):

- a) no requieren la ejecución de los pasos que describiremos;
- b) están a cargo del personal técnico del IASB;
- c) se comunican por medio de unos documentos muy breves denominados “correcciones editoriales” que tienen la estructura de una “fe de erratas”⁴⁰.

³⁸ *Ibidem*, párrafo 28.

³⁹ *Ibidem*, párrafos 36 y 42.

⁴⁰ Manual, párrafo 6.41.

b) Pronunciamientos distintos a las interpretaciones

En este apartado nos referimos a los pronunciamientos del IASB que contienen:

- a) una NIIF nueva;
- b) un nuevo texto de una NIIF o una NIC; o
- c) modificaciones limitadas a una NIIF o una NIC preexistente.

La emisión de un pronunciamiento de cualquiera de estos tipos requiere, como mínimo:

- a) el desarrollo un borrador que:
 - 1) contenga el texto propuesto y una invitación a formular comentarios;
 - 2) esté acompañado por los correspondientes fundamentos y por las visiones alternativas de los miembros del IASB que estuvieren en desacuerdo con las propuestas formuladas;
 - 3) puede incluir guías de aplicación (que tienen carácter normativo) o de implementación (que no lo tienen);
- b) su puesta a consideración del público por un período que generalmente es de 120 días, pero que puede acortarse a no más de 30 si la cuestión fuera excepcionalmente urgente;
- c) la colección, resumen, y resumen de los comentarios que se recibieren (tarea a cargo del personal técnico del IASB);
- d) la corrección del borrador en función del estudio de los comentarios recibidos;
- e) la aprobación del texto definitivo del pronunciamiento⁴¹.

Las decisiones referidas a la aprobación del borrador de pronunciamiento y de su texto definitivo deben ser tomadas con el voto favorable de:

- a) ocho miembros del IASB, cuando los presentes sean trece o menos;
- b) nueve, cuando los presentes sean catorce o más⁴².

Eventualmente, el IASB puede decidir la emisión de un segundo borrador y someterlo a otra rueda de consultas. Al decidir sobre esta cuestión, el IASB debe:

- a) considerar si, respecto del borrador oportunamente difundido, se han introducido cambios fundamentales sobre los cuales los respondedores no pudieron formular comentario alguno (por no estar contemplados o discutidos en el borrador sometido a discusión pública)⁴³;

⁴¹ Manual, capítulo 6.

⁴² Constitución, párrafo 35.

⁴³ Manual, párrafo 6.26.

- b) dar más peso a los cambios en cuestiones de reconocimiento y medición que de exposición contable⁴⁴.

c) Interpretaciones

La emisión de una interpretación tiene un proceso parecido al de una NIIF, pero:

- a) no se publican vistas alternativas de los miembros del Comité (con los borradores) o sus opiniones disidentes (con las interpretaciones);
- b) el plazo para la recepción de comentarios es generalmente más breve;
- c) debe ser aprobada tanto por el Comité de Interpretaciones como por el IASB;

También en el caso de las interpretaciones puede decidirse la emisión de un segundo borrador para recibir opiniones. Los criterios para decidir sobre esto son los mismos establecidos para los restantes pronunciamientos del IASB⁴⁵.

12.9. LAS NIIF COMO PRODUCTO

a) Contenido típico de una NIIF

De los componentes típicos de una NIIF, son especialmente relevantes los que siguen:

- a) una indicación que precede al texto principal y señala que:
 - 1) el pronunciamiento debe ser entendido en el marco de su objetivo, sus fundamentos, así como del prólogo a las NIIF y del MC adoptado por el IASB;
 - 2) al seleccionar políticas contables deben tenerse en cuenta las previsiones de la NIC 8;
- b) la delimitación de su alcance;
- c) las definiciones de los términos empleados (el “glosario”);
- d) las normas;
- e) las modificaciones consecuentes a otros componentes de las NIIF, si las hubiere;
- f) la vigencia de las normas y de las modificaciones indicadas en el inciso anterior;
- g) ocasionalmente, normas de transición;
- h) en algunos pronunciamientos, una guía de aplicación.

⁴⁴ Manual, párrafo 6.28.

⁴⁵ Manual, párrafo 7.17.

Al definir el alcance suele emplearse la palabra “entidad”, para cuya interpretación debe tenerse en cuenta que el “prólogo a las NIIF” informa que:

- a) ellas fueron diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros de entidades propósitos fines de lucro;
- b) no obstante pueden ser encontradas apropiadas por las que no tienen tales propósitos⁴⁶.

Algunos párrafos normativos aparecen **resaltados** y otros con tipografía común, pero todos tienen el mismo nivel de obligatoriedad. En el prólogo a las NIIF se dice que los primeros contienen “los principios más importantes”. Entendemos que se refiere a “las normas principales”, porque en nuestra opinión no están preparadas con el enfoque basado en principios, aunque algunos miembros del IASB sostengan lo contrario.

Los términos empleados en una NIIF se incluyen también en un glosario general que se presenta en su publicación anual y en el sitio web de la Fundación.

Dado el carácter no imperativo de los estándares publicados, la vigencia indicada en cualquier componente de las NIIF y las normas de transición previstas sólo constituyen propuestas que los (verdaderos) emisores de NC pueden aceptar o rechazar.

Las guías de aplicación suelen contener normas cuya inclusión en los párrafos normativos principales haría más pesada y entrecortada la lectura de éstos.

b) Contenido típico de una interpretación

Una interpretación incluye:

- a) los antecedentes de la cuestión sujeta a interpretación;
- b) el alcance de ésta;
- c) las cuestiones objeto de ella;
- d) el consenso alcanzado en el Comité de Interpretaciones de las NIIF;
- e) la fecha de vigencia;
- f) a veces, normas de transición;
- g) ocasionalmente, modificaciones a normas preexistentes.

c) Material acompañante

Junto con una NIIF o una interpretación deben publicarse los siguientes elementos, que no tienen carácter normativo:

⁴⁶ Prólogo a las NIIF, párrafo 9.

- a) los fundamentos de la NIIF o del consenso alcanzado sobre su interpretación;
- b) en el caso de las NIIF:
 - 1) los nombres de los miembros del IASB que votaron a favor y en contra;
 - 2) las opiniones disidentes de los segundos.

Ya mencionamos que la publicación de los fundamentos es importante por razones de transparencia y porque facilita su interpretación y aplicación.

El material acompañante puede incluir también:

- a) guías para la implementación de las reglas contenidas en la NIIF o en la interpretación;
- b) ejemplos ilustrativos de su aplicación.

d) Claridad y fluidez de lectura

Las NIIF son razonablemente claras pero la fluidez de su lectura se dificulta cuando:

- a) se utiliza terminología que no está en armonía con el lenguaje común;
- b) dentro de las explicaciones que aparecen en los glosarios se incluyen normas;
o
- c) dentro de la parte normativa se incluyen aclaraciones que no constituyen reglas y que poco agregan.

e) Idiomas y traducciones

De acuerdo con la Constitución de la Fundación IFRS:

- a) el texto oficial de un componente de las NIIF es el publicado por el IASB en idioma inglés;
- b) el IASB puede publicar traducciones o autorizar que otros lo hagan⁴⁷.

En la realidad, el manejo de las traducciones no está a cargo del IASB sino de la Fundación.

La NIC 1 establece que un emisor de estados financieros no debería afirmar que en la preparación de éstos ha aplicado las NIIF si no ha seguido el texto oficial de ellas emitido en inglés⁴⁸.

⁴⁷ Constitución, párrafo 37.

⁴⁸ NIC 1, párrafo 16.

Por otra parte, la disponibilidad de traducciones debidamente aprobadas es imprescindible cuando las NIIF son aplicables en un país cuyo idioma no es el inglés. En tales casos, las traducciones efectuadas o adoptadas deberían:

- a) estar claramente identificadas en las reglas que requieren o aceptan el empleo de las NIIF;
- b) representar fielmente lo establecido en los textos originales en inglés, sin agregados, quitas o errores que modifiquen su sentido y puedan conducir a la aplicación de criterios de reconocimiento, medición o exposición contable distintos a los establecidos en ellos;
- c) haber resultado de un proceso que minimice los riesgos de que se produzcan tales agregados, quitas o errores.

En principio, cabe adoptar la presunción rebatible que las traducciones efectuadas por la Fundación IFRS cumplen con la segunda condición. Sin embargo, existe al menos un caso en que ello no ocurre.

A los fines de determinar la información que debe brindarse en los estados financieros sobre las transacciones, saldos y compromisos con “partes relacionadas”, la NIC 24 contiene una definición de “personal clave de la gerencia” y otra que permite determinar quiénes integran el grupo de sus “familiares cercanos”. El texto en inglés de la segunda es:

Close members of the family of a person are those family members who may be expected to influence, or be influenced by, that person in their dealings with the entity and include:

- (a) that person’s children and spouse or domestic partner;
- (b) children of that person’s spouse or domestic partner; and
- (c) dependants of that person or that person’s spouse or domestic partner.

La Fundación IFRS tradujo este párrafo de la siguiente manera:

Familiares cercanos a una persona son aquellos miembros de la familia de los que se podría esperar que influyeran a, o fueran influidos por esa persona en sus relaciones con la entidad e incluyen:

- (a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
- (b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y
- (c) personas dependientes de esa persona o el cónyuge de esa persona, o persona con análoga relación de afectividad.

Comentarios:

- a) la traducción que acabamos de presentar sigue al original en inglés, excepto porque la expresión “domestic partner” aparece con el significado de “persona con análoga relación de afectividad”;
- b) El Merriam Webster Dictionary⁴⁹ define:
- Domestic partner
2. either one of an unmarried heterosexual or homosexual cohabiting couple especially when considered as to eligibility for spousal benefits
- c) en consecuencia, se caracteriza como “domestic partner” a cada uno de los miembros de una pareja (de heterosexuales o de homosexuales) que cohabita sin estar casada, especialmente a los efectos de definir si pueden recibir los mismos beneficios que sus esposos;
- d) una “relación de afectividad” análoga a la que vincula a una persona con su cónyuge podría ser de cualquier tipo (sea: de amor o de odio)
- e) la expresión usada en la traducción al español no incluye el requisito de cohabitación, que figura en el texto original en inglés;
- f) la inclusión de esa expresión en la NIC 24 en español es arbitraria.
- Consecuentemente, una novia o una amante del accionista controlador de una empresa, que no cohabite con éste:
- a) no se consideraría una “parte relacionada” (porque no cohabita) si se aplica la NIC 24 original;
- b) lo sería de acuerdo con la traducción oficial al español de la NIC 24, siempre que el referido accionista tuviera por ella una relación de afectividad “análoga” a la que sentiría por una esposa.

Las traducciones “oficiales” al español son preparadas y publicadas por la Fundación con bastante rapidez.



De acuerdo con la RT 26, las traducciones al español que utiliza la FACPCE son las preparadas por la Fundación IFRS. En el caso de que no estuvieran disponibles oportunamente, la FACPCE prepararía una traducción propia y la emplearía hasta que se cuente con la “oficial”⁵⁰.

⁴⁹ <http://www.merriam-webster.com>.

⁵⁰ RT 26, segunda parte, punto 11.

Cuando los borradores de normas tienen plazos exigüos de exposición pública, la demora en su traducción coloca en desventaja a quienes desean opinar sobre su contenido y no dominan el idioma inglés.

f) Derechos de autor

Los derechos de autor sobre todo los materiales producidos por la Fundación IFRS, el IASB y el Comité de Interpretaciones pertenecen a la primera. Sin embargo, la publicación en cualquier boletín oficial de una NIIF o de una interpretación (en inglés o traducida) permite el acceso gratuito a ella, lo que crea una situación atípica.

De todos modos, el problema no es muy importante porque:

- a) los matriculados a los CPCE argentinos y los miembros de ciertas asociaciones que han firmado convenidos por la Fundación IFRS pueden acceder por medio de la Internet a todo el material de propiedad intelectual de ella pagando una suscripción anual poco onerosa;
- b) la Fundación permite el acceso gratuito (por Internet) a los pronunciamientos que componen los libros anuales que contienen las NIIF (en inglés, en español y en algunos otros idiomas), sin los elementos acompañantes.

La publicación recién referida se hace en los primeros meses de cada año e incluye generalmente los pronunciamientos aprobados hasta el final del anterior.

12,10. PRIMERA APLICACIÓN

La NIIF 1 prevé los procedimientos a aplicar cuando:

- a) una entidad aplica por primera vez las NIIF, tomadas en su conjunto;
- b) así lo expresa en sus estados financieros, mediante una declaración explícita y sin reservas⁵¹.

Por lo tanto, sus reglas son aplicables cuando, para la preparación de los estados financieros anteriores a la adopción de las NIIF:

- a) se emplearon NC locales que no coincidían totalmente con las NIC, aunque:
 - 1) se hubiese aplicado alguna NIIF para el tratamiento de cuestiones no contempladas por las NC locales; o
 - 2) se hubiesen incluido conciliaciones de algunas cifras informadas con las que habrían resultado de aplicar las NIIF; o
- b) se emplearon las NIIF, pero:

⁵¹ NIIF 1, párrafos 2 y 3.

- 1) no se incluyó ninguna declaración explícita y sin reservas referida a su aplicación; o
- 2) se incluyó una que no alcanzaba a todos los componentes de las NIIF⁵²:

En los casos en que la NIIF 1 resulte de aplicación, el primer juego de estados financieros “de acuerdo con las NIIF” debe incluir un estado de situación reformulado a la fecha de comienzo del ejercicio más antiguo por el que se exponga información, para cuya elaboración:

- a) con ciertas excepciones, deben emplearse las NIIF vigentes a la fecha de cierre de ese primer juego de estados financieros;
- b) puede adoptarse una nueva NIIF que no sea obligatoria, siempre que esté permitida su aplicación anticipada⁵³.

Estas reglas para la elaboración del referido estado de situación permiten una mejor comparabilidad de las cifras que se presenten y evitan la adopción de políticas contables provisionarias que deban ser cambiadas posteriormente.

Si los primeros estados financieros preparados con las NIIF corresponden al ejercicio terminado el 31/12/X3 e incluyen información comparativa del ejercicio precedente (y de ningún otro):

- a) debe reformularse el estado de situación al 31/12/X1, que sirve como punto de partida para determinar el resultado, los cambios en el patrimonio y el flujo de efectivo por el ejercicio 20X2;
- b) toda la información presentada debe prepararse utilizando las NIIF vigentes al 31/12/X3;
- c) pueden aplicarse otras NIIF ya emitidas, con vigencia prevista para 20X4 o un año posterior, siempre que su aplicación anticipada esté admitida.

Cuando se aplica la regla general, en los estados reformulados:

- a) deben incluirse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;
- b) no deben incluirse activos o pasivos que no deban ser reconocidos de acuerdo con las NIIF;
- c) las partidas reconocidas previamente en alguna categoría de activo, pasivo o patrimonio de alguna manera distinta a la prevista por las NIIF deben ser reclasificadas de acuerdo con éstas;

⁵² NIIF 1, párrafo 3.

⁵³ NIIF 1, párrafo 7.

d) la medición de los activos y pasivos reconocidos debe hacerse de acuerdo con las NIIF⁵⁴.

Por razones prácticas, la NIIF 1 prevé excepciones a las normas generales que hemos descrito. También contiene algunas normas de exposición.

12,11. CALIDAD

A pesar de la importancia de los recursos que se destinan al desarrollo de las NIIF, creemos que no se ha logrado convertirlas en juego de NC de “alta calidad”. Para llegar a esta conclusión, consideramos:

- a) el concepto de “alta calidad” que presentamos en el apartado 10,2,b);
- b) los numerosos defectos de los componentes individuales de las NIIF.

De estos defectos, nos parecen muy importantes los siguientes:

- a) se permite (en algunos casos) o se requiere (en otros) que ciertas ganancias o pérdidas sean excluidas del resultado informado como tal, con el evidente propósito de:
 - 1) reducir la volatilidad de los resultados informados, como si la volatilidad (real) de ellos fuera algo que debe ser ocultado a los usuarios de estados financieros; o
 - 2) satisfacer “demandas” (eufemismo por “acciones de *lobbying*”) de los emisores de estados financieros, sin explicar por qué debería aceptárselas en detrimento de los intereses de los usuarios;
- b) está prohibida la exposición de partidas extraordinarias en los estados de resultado integral (que incluye al ORI) y de resultados o en las notas a los estados financieros;
- c) no se permite el reconocimiento como activo de los costos previos a la puesta en marcha de una entidad, aunque coadyuven a la obtención de ingresos futuros (o al ahorro de costos futuros);
- d) sólo se obliga a la consideración de los efectos de la inflación en ciertos contextos que el IASB denomina “hiperinflacionarios”.



Nuestras críticas a reglas específicas de las NIIF se presentan en *Contabilidad con Inflación* (quinta edición, La Ley 2019) y en *Contabilidad Superior* (séptima edición, La Ley, 2014).

A veces se dice que, a pesar de sus defectos, las NIIF (junto con los US GAAP) son las NC de mayor calidad que existen en el mundo, pero no conocemos

⁵⁴ NIIF 1, párrafo 10.

estudios que avalen tal conclusión. Para llegar a ésta, deberían compararse juegos de NC de todo el mundo y establecerse criterios objetivos de ponderación que permitan considerar las virtudes y defectos de cada uno de ellos.

También se dice que los defectos de las NIIF irán desapareciendo con el tiempo, porque el IASB se preocupa por su mejoramiento. Sin embargo, hay casos en que el IASB se niega a estudiar los problemas de calidad de las NIIF o demora años en solucionarlos.

12,12. ACEPTACIÓN

Las NIIF han logrado un grado importante de aceptación. No lo atribuimos a su calidad real ni a consideraciones de índole técnica sino al muy buen trabajo de promoción llevado adelante por la Fundación IFRS y por el IASB y a los importantes apoyos recibidos de algunos organismos internacionales.



La Fundación IFRS informa sobre la aplicación de las NIIF en 166 jurisdicciones en <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>.

Según el estudio efectuado por la Fundación a partir de un relevamiento que abarca a 166 jurisdicciones:

- a) en 144, se requiere el empleo de las NIIF a la totalidad o a la mayoría de las entidades que cotizan públicamente sus títulos valores;
- b) en 12 se admite que otros emisores de estados financieros apliquen las NIIF;
- c) solamente en una se está llevando adelante un proceso de convergencia entre las NC locales y las NIIF.

Años atrás, existió también un proyecto bilateral referido a la convergencia de las NIIF y los US GAAP, cuya situación a 2011 es tratada en el capítulo 16. A la fecha, el proyecto parece haber sido discontinuado.

Vale recordar que:

- a) las NIIF adoptadas o aceptadas en un país podrían ser distintas a las adoptadas o aceptadas en otros, debido a:
 - 1) diferencias en las fechas de entrada en vigor;
 - 2) recortes efectuados a ellas en algunos lugares;
- b) en una jurisdicción geográfica determinada donde no se permita la aplicación de las NIIF, su contenido podría:
 - 1) constituir una fuente de consulta e inspiración a la hora de emitir NC locales;
 - 2) utilizarse supletoriamente para las cuestiones no previstas en estas.

12,13. BREVE NOTA HISTÓRICA SOBRE EL IASC Y EL SIC

El IASC fue creado en 1973 por organizaciones de la profesión contable de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Gran Bretaña e Irlanda, Holanda, Japón y México.



Para ampliar la información sobre el tema puede leerse:

Angulo, José Antonio Gonzalo y Tua Pereda, Jorge, *Introducción a la labor del IASC*, en *Normas Internacionales de Contabilidad del IASC*, Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997.

Su constitución de 1992 lo describía como un cuerpo independiente del sector privado cuyo objetivo era el logro de uniformidad en los “principios contables” utilizados por las empresas y otras organizaciones para la presentación de información financiera alrededor del mundo. Más específicamente, dicha carta orgánica enunciaba estos objetivos:

- a) formular y dar a publicidad, en el interés público, NC a ser observadas en la preparación de los estados financieros y promover su aceptación y observancia en todo el mundo;
- b) trabajar por la mejora y la armonización de las regulaciones, NC y procedimientos relacionados con la preparación de dichos estados.

En virtud de un convenio con la IFAC, desde 1983 los miembros de ésta lo eran también del IASC, en cuyo trabajo participaban también otras organizaciones.

En 1999 (penúltimo año de funcionamiento pleno), su costo de funcionamiento fue de £ 2.070.000 y sus recursos tuvieron tres orígenes principales:

- a) pagos de las organizaciones integrantes de su Junta (£ 770.000);
- b) ganancia por la venta de publicaciones (£ 1.030.000);
- c) donaciones (£ 660.000, provenientes de 101 organizaciones)⁵⁵.

El hecho de que alrededor de un tercio de los recursos del IASC proviniera de las organizaciones que integraban la Junta que lo conducía no ayudaba a crearle una imagen de independencia. Dicha Junta podía tener hasta 17 miembros, de los cuales 13 representaban a países o grupos de países y eran nominados por la

⁵⁵ IASC *Annual Review 1999*, páginas 17-18.

IFAC. Los restantes representaban a organizaciones interesadas en la información financiera⁵⁶. A las reuniones de la Junta asistían también observadores, sin voto⁵⁷.

Dos veces por año, la Junta del IASC se reunía con un Grupo Consultivo integrado por representantes de organizaciones internacionales vinculadas con preparadores y usuarios de estados financieros⁵⁸, para discutir cuestiones técnicas de los proyectos del organismo, su programa de trabajo y su estrategia.

Entre 1995 y 2000 funcionó un Consejo Asesor integrado por personalidades de la profesión, de los negocios y de los usuarios de estados financieros. Sus tareas incluían la promoción de la aceptación de las NIC y el mejoramiento de la credibilidad del trabajo del IASC mediante acciones como:

- a) la revisión y el comentario de la estrategia y de los planes de la Junta, para satisfacerse de que se alcanzasen las necesidades de los constituyentes del IASC;
- b) la preparación de un informe anual sobre la efectividad de la Junta en el logro de sus objetivos y en el cumplimiento de sus tareas;
- c) la promoción de la participación en el trabajo del IASC y de su aceptación por parte de la profesión contable, la comunidad de negocios, los usuarios de estados financieros y otros interesados en la información financiera;
- d) la búsqueda y obtención de fondos para el trabajo del IASC de una manera que no debilitase su independencia; y
- e) la revisión de los presupuestos y estados financieros del IASC.

El IASC contaba con un plantel reducido de personal técnico que provenía de diversos países y era encabezado por un Secretario General.

Como ya señalamos, tuvo a su cargo la aprobación de las NIC, basándose (en cada caso) en propuestas formuladas por un “comité conductor” constituido al efecto. La aprobación requería el voto favorable de las tres cuartas partes de sus miembros, previa exposición del correspondiente borrador a los comentarios públicos por no menos de seis meses.



Puede encontrarse una explicación detallada del proceso de emisión de una NIC en las páginas 30-32 del trabajo de Gonzalo Angulo y Tua Pereda referido precedentemente.

⁵⁶ A mediados de 2000: el Consejo Internacional de Asociaciones de Inversión, la Federación de Empresas Controladoras Suizas y la Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos de Finanzas. El cuarto lugar estaba vacante.

⁵⁷ A mediados de 2000: la Comisión Europea, la FASB, la IOSCO y el Gobierno de la República Popular China.

⁵⁸ A mediados de 2000 el Grupo Consultivo tenía 16 integrantes, entre ellos la FASB, la IOSCO y la UE.

En 1997, un Standing Interpretation Committee (SIC, Comité Permanente de Interpretaciones) comenzó a emitir interpretaciones de las NIC, referidas a:

- a) prácticas insatisfactorias, dentro del alcance de las existentes; o
- b) cuestiones relacionadas con las NIC que no habían sido consideradas al momento de su desarrollo.

Los textos oficiales de las NIC y de las interpretaciones eran los publicados en idioma inglés. Existieron traducciones efectuadas por el propio IASC al español y a otros idiomas, que eran “relativamente oficiales”, pues en caso de contradicción con la versión en inglés, prevalecía ésta.

En 1997, el IASC consideró que debía actualizar su estructura y creó un comité especial para el estudio de la cuestión. Es probable que esta decisión haya tenido que ver con las críticas que venía recibiendo el trabajo del Comité, que la FASB resumió así en 1999:

(...) algunos creen que la estructura y el proceso de emisión de normas del IASC no son lo suficientemente robustos como para satisfacer futuras demandas de normas contables de alta calidad. En particular, bajo la estructura existente, los miembros de la Junta del IASC representan a organizaciones, no a individuos. Quienes sirven en la Junta lo hacen con dedicación parcial, manteniendo lazos con sus empleadores. (...) El IASC sólo tiene una pequeña planta con dedicación exclusiva y una porción sustancial del trabajo relativo a los proyectos es tomada a su cargo por voluntarios que sirven en los comités conductores. El debido proceso del IASC sólo provee limitadas oportunidades de *input* a los constituyentes y al público en general y, hasta hace poco, estuvo cerrado a la observación pública. Las audiencias públicas y la interacción cara a cara con la Junta del IASC y con sus constituyentes no es una parte normal del debido proceso del IASC. Además, el IASC no está sujeto a supervisión por parte de un cuerpo independiente. Estas características del IASC motivan preguntas acerca de sus capacidades continuas para emitir coherentemente normas contables de alta calidad, para ocuparse de cuestiones emergentes y para adaptarse a los cambios del contexto económico. A medida que la demanda de normas internacionales de contabilidad aumenta, hay quienes se preguntan si la Junta del IASC, tal como está construida, puede llevar a cabo sus responsabilidades adecuadamente, discutir y debatir cuestiones técnicas con la profundidad adecuada y asegurarse de que los representantes en la Junta voten sobre la base de los méritos técnicos de una propuesta más que sobre la base de intereses sectoriales⁵⁹.

⁵⁹ *The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP*, segunda edición, FASB, 1999, página 15.

El informe del comité especial se conoció en 1999⁶⁰. En ese año, el IASC introdujo ciertos cambios en su organización y en marzo de 2000 adoptó una nueva Constitución, que dos meses después fue aprobada por la IFAC. En cumplimiento de una de sus disposiciones, en febrero de 2001 se constituyó la Fundación IASC, que en enero de 2010 pasó a denominarse Fundación IFRS, dejando así de transmitir la idea de una ligazón (que hacía años había dejado de existir) con el disuelto IASC.

Algo curioso es que, en los primeros años de la existencia del IASB, algunas personas parecían creer que este Consejo era el IASC con otra denominación.

12,14. RESUMEN

El conjunto denominado “Normas internacionales de Información Financiera” (en plural) comprende cada uno de los pronunciamientos que en su título contiene la frase “Norma Internacional de Información Financiera” (en singular) y las interpretaciones aprobadas por el IASB, así como las NIC y las interpretaciones heredadas del IASC, mientras no sean abrogadas y con las modificaciones que el IASB les introduzca. Todos estos pronunciamientos tienen el mismo nivel normativo.

El IASB y su Comité de Interpretaciones dependen de la Fundación IFRS, que fue creada en 2001 y que se rige por una Constitución. Su principal objetivo es desarrollar un juego único de normas de información de alta calidad que cumpla con ciertos requisitos.

La Fundación IFRS es gobernada por un cuerpo de fideicomisarios, que entre otras funciones tiene las de nombrar (y en su caso despedir) a los miembros del IASB y del Comité de Interpretaciones y determinar las bases de la financiación de estos organismos. No deben involucrarse en la sanción de las NIIF.

Un Comité de Monitoreo integrado por funcionarios de otras organizaciones o comités tiene, entre otras tareas, la de designar a los fideicomisarios y suministrar un vínculo formal entre ellos y las autoridades.

Los costos de funcionamiento de la Fundación y de sus órganos son enormes pero son inferiores a los ingresos obtenidos. De éstos, el 21 % son autogenerados, el 52 % proviene de donaciones de los gobiernos y el 27 % de contribuciones de firmas contables (datos de 2017).

El IASB es el órgano de la Fundación IFRS que tiene a su cargo la preparación y emisión de las NIIF y de sus borradores y la aprobación final de las interpretaciones de las NIIF que elabora un Comité. También trabaja para apoyar el desarrollo de las NIIF y promover la convergencia entre las NC nacionales y las NIIF.

Los 14 miembros del IASB deben cumplir con ciertos requisitos de independencia establecidos por los fideicomisarios y comprometerse contractualmente a actuar

⁶⁰ IASC Strategy Working Party, *Recommendations on Shaping IASC for the Future*, 1999.

en el interés público en todas las cuestiones. Para su designación, deben respetarse ciertas pautas. No se puede ser fideicomisario e integrante del IASB simultáneamente.

Sus debates son públicos, aunque el tratamiento de ciertas cuestiones se hace en privado.

El IASB tiene libertad total para establecer su agenda técnica, pero debe efectuar consultas con los fideicomisarios, con un Consejo Asesor y (al menos cada cinco años) con el público.

La emisión, la modificación o la abrogación de cualquier componente de las NIIF requiere la aprobación del IASB. En la elaboración y la aprobación de las interpretaciones, participa también el Comité de Interpretaciones de las NIIF.

Los miembros del IASB deben acordar contractualmente que actuarán a favor del interés público y que al decidir sobre las normas y sus revisiones “tendrán en cuenta” (que no es lo mismo que “respetarán”) el MC adoptado por ese organismo.

En la emisión, modificación o abrogación de los componentes de las NIIF, deben respetarse las indicaciones generales que contiene la Constitución y las reglas previstas en un “manual del debido proceso”, que se basan en tres principios:

- a) conducción del proceso de emisión de normas de una manera transparente;
- b) consultas completas y honestas;
- c) análisis de los efectos potenciales de sus propuestas sobre las partes afectadas y explicación de los fundamentos de las decisiones de desarrollar o cambiar una norma.

La emisión de un pronunciamiento del IASB (distinto a una interpretación) requiere, como mínimo:

- a) el desarrollo un borrador que:
 - 1) contenga el texto propuesto y una invitación a formular comentarios;
 - 2) esté acompañado por los correspondientes fundamentos y por las visiones alternativas de los miembros del IASB que estuvieren en desacuerdo con las propuestas formuladas;
 - 3) puede incluir guías de aplicación (con carácter normativo) o de implementación (sin tal carácter);
- b) la puesta del borrador a consideración del público por un período que generalmente es de 120 días, pero que puede acortarse a no más de 30 cuando la cuestión es excepcionalmente urgente;
- c) la colección, análisis y resumen de los comentarios que se recibieren;
- d) la corrección del borrador en función del estudio de los comentarios recibidos;

e) la aprobación del texto definitivo del pronunciamiento, para la que se requieren mayorías superiores a las simples.

Eventualmente, el IASB puede decidir la emisión de un segundo borrador y someterlo a otra rueda de consultas.

La emisión de una interpretación tiene un proceso parecido al de una NIIF, pero:

- a) no se publican vistas alternativas de los miembros del Comité (con los borradores) o sus opiniones disidentes (con las interpretaciones);
- b) el plazo para la recepción de comentarios es generalmente más breve;
- c) debe ser aprobada tanto por el Comité de Interpretaciones como por el IASB;

De los componentes típicos de una NIIF, son especialmente relevantes:

- a) una indicación que precede al texto principal y señala que:
 - 1) el pronunciamiento debe ser entendido en el marco de su objetivo, sus fundamentos, del prólogo a las NIIF y del MC adoptado por el IASB;
 - 2) al seleccionar políticas contables deben tenerse en cuenta las previsiones de la NIC 8;
- b) la delimitación de su alcance;
- c) las definiciones de los términos empleados;
- d) las normas;
- e) si las hubiere, las modificaciones consecuentes a otros componentes de las NIIF;
- f) la vigencia de las normas y de las modificaciones indicadas en el inciso anterior;
- g) ocasionalmente, normas de transición;
- h) en algunos pronunciamientos, una guía de aplicación.

Algunos párrafos normativos aparecen **resaltados** y otros con tipografía común, pero todos tienen el mismo nivel de obligatoriedad.

Los términos empleados en una NIIF se incluyen también en un glosario general que se presenta en su publicación anual y en el sitio web de la Fundación IFRS.

Dado el carácter no imperativo de los estándares publicados, la vigencia indicada en un componente de las NIIF y las normas de transición previstas sólo constituyen propuestas que los (verdaderos) emisores de NC pueden aceptar o rechazar.

Una interpretación incluye los antecedentes de la cuestión sujeta a interpretación, el alcance de ésta, las cuestiones objeto de ella, el consenso alcanzado en el Comité de Interpretaciones, la fecha de vigencia y (a veces) normas de transición y modificaciones a normas preexistentes.

Junto con una NIIF o una interpretación deben publicarse sus fundamentos y, en el caso de las NIIF, los nombres de los miembros del IASB que votaron a favor y en contra y las opiniones disidentes de los segundos. El material acompañante puede incluir también guías para la implementación de las reglas contenidas en la NIIF o en la interpretación y ejemplos ilustrativos de su aplicación.

Las NIIF son razonablemente claras pero no siempre son de lectura fluida.

El texto oficial de un pronunciamiento técnico del IASB es el publicado en idioma inglés. La Fundación IFRS puede publicar traducciones o autorizar que otros lo hagan.

Las traducciones “oficiales” al español son preparadas y publicadas por la Fundación con bastante rapidez.

La NIIF 1 prevé los procedimientos a aplicar cuando una entidad aplica por primera vez las NIIF en su conjunto y así lo expresa en sus estados financieros, mediante una declaración explícita y sin reservas.

En una primera aplicación, debe prepararse un estado de situación reformulado a la fecha de comienzo del ejercicio más antiguo por el que se exponga información en el primer juego de estados financieros “de acuerdo con las NIIF”. Para elaborarlo:

- a) con ciertas excepciones, deben emplearse las NIIF vigentes a la fecha de cierre de ese primer juego de estados financieros;
- b) puede adoptarse una nueva NIIF que no sea obligatoria, siempre que esté permitida su aplicación anticipada.

A pesar de la importancia de los recursos que se destinan al desarrollo de las NIIF, creemos que no se ha logrado convertirlas en juego de NC de “alta calidad”.

A veces se dice que, a pesar de sus defectos, las NIIF (junto con los US GAAP) son las NC de mayor calidad que existen en el mundo. No conocemos estudios que avalen tal conclusión.

También se dice que los defectos de las NIIF irán desapareciendo con el tiempo, porque el IASB se preocupa por su mejoramiento. Sin embargo, hay casos en que el IASB se niega a estudiar los problemas de calidad de las NIIF o demora años en solucionarlos.

Las NIIF han logrado un grado importante de aceptación, cosa que atribuimos al muy buen trabajo de promoción llevado adelante por la Fundación IFRS y por el IASB y a los importantes apoyos recibidos de algunos organismos internacionales. El empleo de las NIIF está requerido a la totalidad o a la mayoría de las entidades que cotizan públicamente sus títulos valores en 144 de las 166 jurisdicciones relevadas por la Fundación IFRS.

Las NIIF adoptadas o aceptadas en un país podrían ser distintas a las adoptadas o aceptadas en otros.

12,15. PREGUNTAS Y EJERCICIOS

1. Indique si las siguientes afirmaciones son correctas o incorrectas. Para que una aseveración sea correcta debe serlo totalmente.
 - a) En los últimos años, el empleo de las NIIF se ha expandido.
 - b) Los principales componentes de las NIIF son los emitidos por el IASB (antes denominado IASC).
 - c) Cuatro de los catorce miembros del IASB representan a las Américas.
 - d) En los lugares en que está requerida o admitida su aplicación, la vigencia efectiva de una NIIF es la establecida en su texto.
 - e) Las NIIF deben ser aprobadas por la mayoría de la junta de fideicomisarios de la Fundación IFRS.
 - f) No es necesario que las “correcciones editoriales” sean aprobadas por el IASB.
2. Explique la diferencia entre “las NIIF” y “una NIIF”.
3. Indique qué tipo de pronunciamientos componen las NIIF.
4. Indique la principal diferencia entre una guía de aplicación y una guía de implementación (de una NIIF).
5. Enuncie los pasos que requiere la emisión de una NIIF.
6. La NIIF 1 prevé que la primera vez que las NIIF se apliquen en forma integral debe prepararse un estado de situación reformulado al comienzo del primer ejercicio de aplicación. Indique qué normas deben aplicarse en la preparación de ese estado.

12,16. SOLUCIONES PROPUESTAS A LAS PREGUNTAS Y EJERCICIOS

1. a) Correcto.
 - b) Incorrecto. El IASB no es el IASC rebautizado.
 - d) Incorrecto. Cuatro deben proceder de Europa, pero los miembros del IASB no son “representantes” de países y deben votar de acuerdo con sus convicciones personales.
 - c) Incorrecto. La vigencia efectiva de una NIIF sólo puede resultar de la decisión de un órgano facultado para emitir NC.

- d) Incorrecto. Los fideicomisarios no pueden intervenir en cuestiones técnicas.
- e) Correcto.
2. La expresión “las NIIF” refiere a un conjunto de NC. “La NIIF”, a un componente de ese conjunto (la NIIF 1, la NIIF 2, etcétera).
 3. Está integrado por los pronunciamientos denominados NIIF, NIC, interpretaciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF e interpretaciones del SIC.
 4. La primera tiene fuerza normativa y la segunda no.
 5. Los pasos imprescindibles son:
 - a) el desarrollo un borrador que:
 - contenga el texto propuesto y una invitación a formular comentarios;
 - este acompañado por los correspondientes fundamentos y por las visiones alternativas de los miembros del IASB que estuvieren en desacuerdo con las propuestas formuladas;
 - puede incluir guías de aplicación o de implementación;
 - b) la puesta del borrador a consideración del público por un período que generalmente es de 120 días, pero que puede acortarse a no más de 30 cuando la cuestión es excepcionalmente urgente;
 - c) la colección, resumen, análisis y resumen de los comentarios que se recibieron;
 - d) la corrección del borrador en función del estudio de los comentarios recibidos;
 - e) la aprobación del texto definitivo del pronunciamiento.
 6. Deben emplearse las NIIF vigentes a la fecha de cierre de ese primer juego de estados financieros, pero puede adoptarse una nueva NIIF que no sea obligatoria, siempre que esté permitida su aplicación anticipada.