

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales



Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the IFRS for SMEs. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (*NIIF para las PYMES*)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la NIIF para las PYMES. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La traducción al español del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la "Fundación IFRS", así como las expresiones, "eIFRS", "IAS", "IASB", "Fundación IASC", "IASCF", "NIIF para las PYMES", "NIC", "NIIF", "Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)" y "Normas Internacionales de Información Financiera" son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	3
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	5
Alcance de esta sección	5
Objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades	6
Características cualitativas de la información en los estados financieros	7
Situación financiera	18
Rendimiento	27
Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos	30
Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos	32
Principios generales de reconocimiento y medición	34
Base contable de acumulación (o devengo)	36
Reconocimiento en los estados financieros	37
Medición en el reconocimiento inicial	41
Medición posterior	41
Compensación	42
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	44
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	47
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	48
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	54
Caso práctico 1	54
Respuesta al caso práctico 1	55
Caso práctico 2	56
Respuesta al caso práctico 2	57
Caso práctico 3	58
Respuesta al caso práctico 3	59

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en los conceptos acordados que subyacen a la información financiera según lo establecido por la *NIIF para las PYMES*. Los conceptos de la Sección 2 fueron extraídos del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASB que, en 2010, se red denominó *Marco Conceptual para la Información Financiera* cuando se actualizaron algunas de sus partes. Los conceptos del *Marco Conceptual* se derivan del objetivo de la información financiera, a saber, proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales a la hora de tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Muchas de las notas incluidas en este módulo se derivan de los Fundamentos de las Conclusiones del *Marco Conceptual*.

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios (por ejemplo, inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales) que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

El IASB utiliza estos conceptos para establecer los requerimientos relativos a la información financiera. Esto mejora la uniformidad de los requerimientos de la NIIF y ofrece un parámetro de referencia para realizar juicios profesionales. Los preparadores de estados financieros también utilizan estos conceptos en la aplicación de la *NIIF para las PYMES*. Cuando la *NIIF para las PYMES* no contempla un tema tratado por los preparadores, estos *deben* usar los conceptos como guía para decidir la forma en que tratarán el tema. Los conceptos podrán ser de ayuda para los auditores en la formación de una opinión acerca de si los estados financieros cumplen o no con la *NIIF para las PYMES*.

Los conceptos más importantes de la Sección 2, que se derivan del objetivo de los estados financieros con propósito de información general, son las características cualitativas de la información financiera y las definiciones de los elementos. La Sección 2 también incluye los principios generales para el reconocimiento y la medición de tales elementos.

Este módulo le presenta el tema al aprendiz, lo guía a través del texto oficial, facilita el entendimiento de los requerimientos a través de ejemplos y especifica juicios profesionales esenciales que se necesitan para aplicar la Sección 2. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para analizar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos y casos prácticos para desarrollar la habilidad del aprendiz en la aplicación de las características cualitativas de la información financiera, así como en el reconocimiento y la medición de los elementos de los estados financieros, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, el aprendiz debe comprender el objetivo de los estados financieros con propósito de información general y los conceptos y principios generales que se derivan de dicho objetivo. Comprender los conceptos que utiliza el IASB para

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

establecer los requerimientos permite adquirir un conocimiento cohesivo de la *NIIF para las PYMES* y estar mejor preparado para un aprendizaje efectivo y continuo, dado que cada tres años o más, suele haber cambios en los requerimientos de esta norma.

El aprendiz también debe saber cuándo y cómo aplicar los conceptos y principios generales, al momento de utilizar el juicio profesional en el desarrollo y aplicación de políticas contables de conformidad con la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, el aprendiz debe haber mejorado su capacidad para tratar aspectos que no forman parte de la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- Demostrar su comprensión del objetivo de los estados financieros con propósito de información general y de los conceptos y principios generales que se derivan de dicho objetivo.
- Aplicar el juicio profesional para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información fiable y relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios ⁽¹⁾.

NIIF para las PYMES

Es necesario distinguir entre la *NIIF para las PYMES* (requerimientos obligatorios) y el resto del material que se publica en conjunto.

A los requerimientos obligatorios se anexan otros materiales sin carácter obligatorio, que se detallan a continuación:

- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a las conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*;
- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad, y
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

⁽¹⁾ En septiembre de 2010, el IASB publicó el *Marco Conceptual para la Información Financiera*. En ese *Marco Conceptual*, el IASB reemplazó el término “fiabilidad” por el de “representación fiel”. La representación fiel del *Marco Conceptual* difiere del concepto utilizado en el Marco de 1989 en dos aspectos importantes. Primero, utiliza el término *representación fiel* en lugar del término *fiabilidad* porque este último fue objeto de gran confusión (en particular, las descripciones de fiabilidad que hicieron muchos de los que respondieron se acercaban más a la noción de verificabilidad del IASB). Segundo, la esencia sobre la forma, la prudencia (conservadurismo) y la verificabilidad, que eran aspectos del *Marco* de 1989, no se consideran aspectos de la representación fiel. La esencia sobre la forma y la prudencia se eliminaron por los motivos que se exponen en los párrafos FC3.26 a FC3.29. La verificabilidad se describe ahora como una característica cualitativa de mejora y no como parte de esta característica cualitativa fundamental.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios (por ejemplo, inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales) que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Los conceptos más importantes de la Sección 2, que se derivan del objetivo de los estados financieros con propósito de información general preparados según la base contable de acumulación o devengo, son las características cualitativas de la información financiera y las definiciones de los elementos. La Sección 2 también incluye algunos principios básicos para el reconocimiento, la medición y la presentación de los elementos de los estados financieros. Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Las principales características cualitativas son la relevancia y la fiabilidad. Para la decisión informada de los usuarios, la información no solo debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios, sino también fiable (esto incluye una representación fiel y neutral de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad). La utilidad de esta información se verá mejorada si también es oportuna, completa y comparable, por ejemplo.

Cuando la *NIIIF para las PYMES* no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una entidad deberá utilizar su juicio profesional para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información tanto fiable como relevante para la toma de decisiones económicas de los usuarios. Si, al realizar ese juicio, la gerencia no puede usar por analogía los requerimientos y guías de la *NIIIF para las PYMES* que tratan cuestiones similares y relacionadas, deberá aplicar las definiciones de los elementos, los criterios de reconocimiento, los conceptos de medición y los principios generales de la Sección 2 (véanse los párrafos 10.4 y 10.5). En consecuencia, los conceptos y principios generales de la Sección 2 son fundamentales para comprender la *NIIIF para las PYMES* e informar los juicios profesionales que son necesarios para aplicarla.

Los elementos de los estados financieros son los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos y los gastos. Los activos y pasivos constituyen los elementos fundamentales ya que sobre estos se basa la definición del patrimonio, los ingresos y los gastos. La *NIIIF para las PYMES* exige la base contable de acumulación o devengo: un elemento (como un activo o pasivo) se reconoce cuando es probable que fluyan hacia o desde la entidad beneficios económicos futuros asociados al elemento, y cuando el elemento tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad. El significado de probabilidad se determina a nivel del requerimiento. En muchos casos, aplicar el término “probable” de la *NIIIF para las PYMES* significa que hay más probabilidad de que algo ocurra que de lo contrario (es decir, una probabilidad superior al 50%). No obstante, en otras situaciones (por ejemplo, al contabilizar derivados y al distribuir el costo de una combinación de negocios), la “probabilidad” hace referencia a una probabilidad superior al cero por ciento.

En la *NIIIF para las PYMES*, se especifican muchas mediciones diferentes. Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el valor razonable. El costo histórico es el importe de efectivo o equivalente al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición. Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

La medición se determina a nivel del requerimiento, y se pueden especificar diferentes mediciones para una partida en particular al momento del reconocimiento inicial y posteriormente. Además, la medición requerida puede variar en función del propósito para el que se destina un activo (por ejemplo, la medición de terrenos después del reconocimiento es diferente a la medición de inventarios, propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión).

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

La medición requerida también podrá depender de la capacidad de la gerencia para determinar su valor razonable (por ejemplo, las propiedades de inversión se miden al valor razonable, pero si este valor no se puede medir con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha sin un costo o esfuerzo desproporcionado, se mide usando el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor).

En cuanto a la presentación, la Sección 2 establece el principio de que, en sus estados financieros, una entidad no puede compensar activos con pasivos o ingresos con gastos, a menos que así lo requiera o permita la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 2. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IFRS aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

- 2.1 Esta sección describe el **objetivo de los estados financieros** de las pequeñas y medianas entidades (PYMES) y las cualidades que hacen que la información de los estados financieros de las PYMES sea útil. También establece los conceptos y principios básicos subyacentes a los estados financieros de las PYMES.

Notas⁽²⁾

Las NIIF se basan en el *Marco Conceptual* del IASB, que se refiere a los conceptos subyacentes a la información presentada dentro de los estados financieros con propósito de información general. El objetivo del *Marco Conceptual* es facilitar la formulación uniforme y lógica de las NIIF. También suministra una base para el uso del juicio profesional en la resolución de cuestiones contables (párrafo P6 del prólogo de la *NIIF para las PYMES*).

En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios profesionales y modelos, más que en descripciones exactas. El *Marco Conceptual* establece los conceptos que subyacen a estas estimaciones, juicios y modelos. Estos conceptos constituyen la meta hacia la que se dirigen el Consejo y los preparadores de informes financieros.

La Sección 2 de la *NIIF para las PYMES* se elaboró a partir de los conceptos presentados en el *Marco Conceptual*. Dado que los demás aspectos de la Sección 2 se derivan lógicamente del objetivo de los estados financieros con propósito de información general de las pequeñas y medianas entidades, es fundamental un conocimiento sólido de dicho objetivo para poder comprender la norma.

⁽²⁾ En septiembre de 2010, luego de emitirse la *NIIF para las PYMES*, el IASB publicó el *Marco Conceptual para la Información Financiera*. El *Marco Conceptual* reemplazó al Marco de 1989, en el que se basan los requerimientos de la Sección 2. El *Marco Conceptual* aclara el objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil. El *Marco Conceptual* también incluye el texto inalterado (excepto por la reenumeración de los párrafos) de los otros requerimientos del Marco. Muchas de las notas del Módulo 2 fueron extraídas del *Marco Conceptual* y de los Fundamentos de las Conclusiones incluidos en los capítulos 1 y 2 del *Marco Conceptual*.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades

- 2.2 El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la **situación financiera**, el **rendimiento** y los **flujos de efectivo** de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Notas

Los estados financieros con propósito de información general no están diseñados para mostrar el valor patrimonial de la entidad que informa, pero proporcionan información para ayudar a los usuarios a estimar dicho valor.

Los informes financieros con propósito general tampoco proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que los usuarios necesitan (por ejemplo, inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales). Estos usuarios tendrán que tener en cuenta la información pertinente que provenga de otras fuentes, tales como las expectativas y condiciones económicas generales, el clima y los sucesos políticos, y las perspectivas empresariales e industriales.

Para evaluar la perspectiva de entradas netas de efectivo en el futuro de una entidad, los inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales necesitan información sobre los recursos de la entidad, sobre las reclamaciones contra la entidad y sobre la eficiencia y eficacia con que la gerencia y el consejo de administración de la entidad han cumplido con su responsabilidad en el uso de los recursos de esta última. Por ejemplo, al tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad, los inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales necesitan información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para decidir el hecho de comprar, vender o conservar los instrumentos de patrimonio y deuda, o de ofrecer o exigir la cancelación de préstamos y otras formas de crédito. Además de los inversores, prestamistas y otros acreedores, la información de los informes financieros con propósito general también puede resultar útil a los reguladores y ciudadanos en general. La Sección 2 no identifica de forma explícita a un grupo de usuarios principales. Los distintos usuarios tienen necesidades y deseos diferentes, incluso opuestos, en materia de información. Centrarse en las necesidades de información comunes (usando las necesidades de los inversores como representativas de las necesidades de una amplia variedad de usuarios) no impide a la entidad que informa incluir información adicional que sea de particular utilidad para un subconjunto específico de usuarios principales.

Al establecer normas sobre la forma y el contenido de los estados financieros con propósito general, las necesidades de los usuarios de los estados financieros son primordiales. Los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden tener menor interés en cierta información de los estados financieros con propósito general preparados de acuerdo con las NIIF completas que los usuarios de los estados financieros de entidades cuyos títulos están registrados para cotizar en bolsa o que tienen otro tipo de obligación pública de rendir cuentas. Por ejemplo, los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden tener un mayor interés en los flujos de efectivo a corto plazo, la liquidez, la fortaleza de su estado de situación financiera y la cobertura de los intereses, y en la tendencia histórica de resultados y cobertura de intereses, y no sobre información que pretende ayudar a la realización de previsiones sobre los flujos de efectivo a largo plazo, los resultados y el valor patrimonial de una entidad. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden necesitar alguna información que habitualmente no se presenta en los estados financieros de entidades cotizadas. Por ejemplo, como una alternativa a los mercados públicos de capitales, las PYMES a menudo obtienen capital de sus accionistas, administradores y proveedores, y los accionistas y administradores a menudo pignoran activos personales para que las PYMES puedan obtener financiación bancaria.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Los usuarios externos de información financiera tienen objetivos similares, independientemente del tipo de entidades en las que inviertan. Por consiguiente, el objetivo de los informes financieros con propósito general es el mismo para todas las entidades. No obstante, las restricciones de costo y las diferencias entre las actividades de las entidades pueden llevar, en algunos casos, a que el IASB permita o exija diferencias en la información presentada por los distintos tipos de entidades. Por ejemplo, al desarrollar la *NIIF para las PYMES* mediante simplificaciones de las NIIF completas, el IASB reconoció que las diferencias en la tipología y necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES, así como las limitaciones y costos de la experiencia contable disponible para las PYMES, sugerían que una norma separada para las PYMES era apropiada.

- 2.3 Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia: dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma.

Notas

El objetivo de la información financiera reconoce que los usuarios toman decisiones acerca de la asignación de recursos, y acerca de si la gerencia hizo o no un uso eficiente y eficaz de los recursos recibidos. La información orientada a las decisiones de asignación de recursos también es útil para evaluar el desempeño de la gerencia.

La información sobre la gestión también es importante para los que proporcionan los recursos, quienes tienen la capacidad de votar o influir de algún modo en las acciones de la gerencia. Además de tomar decisiones sobre la asignación de recursos, los inversores, prestamistas y otros acreedores toman otro tipo de decisiones respaldadas por la información de los estados financieros. Por ejemplo, los accionistas que votan para retener o reemplazar a los administradores, y para determinar la remuneración de los miembros de la gerencia por sus servicios, necesitan información en la que basar sus decisiones. Los procesos de toma de decisión de los accionistas pueden incluir la evaluación del desempeño de la gerencia de la entidad en comparación con la gerencia de entidades competidoras en circunstancias similares.

Características cualitativas de la información en los estados financieros

Notas

Para todos los aspectos de la información financiera hay alternativas disponibles que incluyen el reconocimiento, la eliminación, la medición, la clasificación, la presentación y la información a revelar. Al desarrollar las normas de información financiera, el IASB elige la alternativa que se acerca más al logro del objetivo de la información financiera. Los proveedores de información financiera también eligen entre las distintas alternativas, en los casos donde no se dispone de normas aplicables o cuando la aplicación de una norma determinada requiere juicios profesionales u opciones para lograr el objetivo de la información financiera.

Las características cualitativas de la información financiera útil identifican las características de la información que pueden resultar de mayor utilidad para los inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales a la hora de tomar decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información de su informe financiero. Por consiguiente, en la medida en que los

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

beneficios superen a los costos, la maximización de las características cualitativas de la información financiera guiará los juicios profesionales necesarios para aplicar el objetivo de la información financiera.

Las características cualitativas más importantes son la relevancia y la fiabilidad (representación fiel). Las demás características cualitativas son menos importantes pero siguen siendo altamente recomendables. Por consiguiente, aquellas características cualitativas menos importantes (por ejemplo, comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad) suelen denominarse “características cualitativas de mejora”.

La aplicación de características cualitativas de mejora es un proceso iterativo que no sigue un orden establecido. Algunas veces, se tiene que minimizar una característica cualitativa de mejora para poder maximizar otra. Por ejemplo, una reducción temporaria de la comparabilidad debido a la aplicación prospectiva de una modificación en la *NIIF para las PYMES* puede valer la pena a los fines de aumentar la relevancia o la representación fiel en el largo plazo. La ausencia de comparabilidad podría compensarse, en parte, con revelaciones apropiadas.

La presentación de información financiera que es relevante y representa fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tener una mayor seguridad a la hora de tomar las decisiones. Si la información financiera pretende ser útil, deberá ser relevante (es decir, capaz de generar una diferencia en las decisiones tomadas por los usuarios debido a que tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos, y representa fielmente lo que pretende representar).

Ni la representación fiel de un fenómeno irrelevante, ni la representación no fiel de un fenómeno relevante, ayudan a los usuarios a tomar decisiones sólidas. Por consiguiente, la relevancia y la fiabilidad son características fundamentales. La información financiera que carezca de las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel no será útil y no podrá serlo aunque sea más comparable, verificable, oportuna o comprensible. No obstante, la información financiera que sea relevante y se represente fielmente será igualmente útil aunque carezca de las características cualitativas de mejora.

Comprensibilidad

- 2.4 La información proporcionada en los estados financieros debe presentarse de modo que sea comprensible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable. Sin embargo, la necesidad de comprensibilidad no permite omitir información relevante por el mero hecho de que ésta pueda ser demasiado difícil de comprender para determinados usuarios.

Notas

La clasificación, caracterización y presentación de información de forma clara y concisa hace que esta sea comprensible.

La información que sea difícil de entender deberá presentarse y explicarse con la mayor claridad posible.

Los usuarios son responsables de *estudiar realmente* la información financiera presentada con diligencia razonable, y no solo de mostrar la voluntad de hacerlo. Además, es posible que los usuarios deban recurrir a la ayuda de asesores para comprender aquellos fenómenos económicos que son particularmente complejos.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ejemplos: comprensibilidad

- Ej 1 **Una entidad decide no contabilizar los impuestos diferidos porque la gerencia cree que los usuarios de sus estados financieros no pueden comprender esa información financiera.**

La entidad no puede aducir cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* si decide no contabilizar los impuestos diferidos de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*, por el mero hecho de que la gerencia cree que los usuarios de sus estados financieros no pueden comprender esa información financiera.

- Ej 2 **Un plan otorga una pensión mensual del 0,2% del sueldo final por cada año de servicio activo. La pensión es pagadera a partir de los 65 años de edad. La entidad decide no contabilizar el plan de beneficios definidos porque la gerencia cree que los usuarios de sus estados financieros no pueden comprender esa información financiera.**

La entidad no puede aducir cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* si decide no contabilizar las pensiones según la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*, por el mero hecho de que la gerencia cree que los usuarios de sus estados financieros no pueden comprender esa información financiera.

Relevancia

- 2.5 La información proporcionada en los estados financieros debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios. La información tiene la cualidad de **relevancia** cuando puede ejercer influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad.

Notas

La información financiera pone de manifiesto su utilidad en la toma de decisiones solo cuando es capaz de generar diferencia en una decisión. La relevancia es el término usado para describir dicha capacidad. Es una característica cualitativa fundamental de la información financiera útil.

Muchas de las decisiones tomadas por inversores, prestamistas y otros acreedores se basan en predicciones implícitas o explícitas sobre el calendario y la cuantía de la rentabilidad de una inversión en patrimonio, préstamo u otro instrumento de crédito. Por consiguiente, la información será capaz de generar una diferencia en alguna de estas decisiones solo si ayuda a los usuarios a realizar nuevas predicciones (valor predictivo) y/o a confirmar o corregir las predicciones anteriores (valor confirmatorio). En este contexto, el valor predictivo no significa lo mismo que la previsibilidad y la persistencia usadas con fines estadísticos. La información posee valor predictivo cuando puede ser usada para realizar predicciones sobre los eventuales resultados de sucesos actuales o pasados. Por el contrario, los estadísticos utilizan la previsibilidad para referirse a la precisión con la que es posible predecir el siguiente número de una serie, y la persistencia para referirse a la tendencia de una serie de números para seguir cambiando como lo ha hecho en el pasado.

El valor predictivo y el valor confirmatorio de la información financiera se encuentran interrelacionados. La información que posee valor predictivo suele tener valor confirmatorio también. Por ejemplo, la información sobre el ingreso del periodo actual, que puede usarse como base para predecir el ingreso en periodos futuros, también puede compararse con las predicciones de ingreso para el periodo actual hechas en periodos anteriores. El resultado de estas comparaciones puede ayudar al usuario a corregir y a mejorar los procesos empleados para realizar las predicciones anteriores.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Materialidad o importancia relativa

- 2.6 La información es **material** —y por ello es relevante—, si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad (importancia relativa) depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación errónea. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la *NIIIF para las PYMES*, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad.

Notas

La importancia relativa es un aspecto de la relevancia, dado que la información que carece de dicha importancia no influye en las decisiones del usuario. Se supone que los usuarios de los estados financieros tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información financiera con razonable diligencia (véase el párrafo 2.4). Las omisiones o inexactitudes de partidas tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros.

Dado que la importancia relativa es una consideración específica de la entidad, el IASB no la tiene en cuenta en el desarrollo de las normas. La importancia relativa se basa en la naturaleza o magnitud de las partidas con las que se relaciona la información en el contexto del informe financiero de una entidad determinada. Por consiguiente, el IASB no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la importancia relativa, ni predeterminar lo que podría tener importancia relativa en una situación dada.

La definición de importancia relativa implica que no es necesario que una entidad revele información específica requerida por la *NIIIF para las PYMES* si la información carece de importancia relativa. Además, una entidad no necesita aplicar sus políticas contables cuando el efecto de no aplicarlas carece de importancia relativa (véase el párrafo 10.3).

Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agregación y clasificación es la presentación de datos condensados y clasificados, que constituyen las partidas de los estados financieros. Si una partida careciese de importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente importancia relativa como para justificar su presentación separada en esos estados financieros puede justificar su presentación separada en las notas.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ejemplos: partidas sin importancia relativa

- Ej 3 **En 20X9, antes de que los estados financieros de 20X8 de la entidad fueran aprobados para su publicación, la entidad descubrió un error en el cálculo de gastos por depreciación para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8. La gerencia ignoró el error (es decir, la ganancia de 600.000 u.m.⁽³⁾ antes de impuestos informada por la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 se infravaloró en 150 u.m.).**

Es probable que el error carezca de importancia relativa. Es muy poco probable que un error de esta magnitud pueda influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

- Ej 4 **Los hechos son iguales a los del ejemplo 3. Sin embargo, en este ejemplo, el error se descubrió en 20X9, después de que los estados financieros de 20X8 de la entidad fueran aprobados para su publicación.**

Es probable que el error del periodo anterior carezca de importancia relativa. Es muy poco probable que un error del periodo anterior de esta magnitud pueda influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

Ejemplos: partidas de importancia relativa

- Ej 5 **Los hechos son iguales a los del ejemplo 3. Sin embargo, en este ejemplo, si el error se hubiera corregido, la entidad habría infringido una cláusula de préstamo en un pasivo a largo plazo importante.**

El error tiene importancia relativa, ya que puede influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

- Ej 6 **En 20X9, antes de que los estados financieros de 20X8 de la entidad fueran aprobados para su publicación, la entidad descubrió un error sistémico en el cálculo de sus obligaciones por beneficios definidos con respeto al plan de pensiones de los empleados. Una investigación posterior reveló que el cálculo se había realizado de forma incorrecta, ya que el plan de beneficios definidos había comenzado en 20X0. El efecto acumulativo del error en las ganancias acumuladas de la entidad al comienzo de 20X8 es una sobrevaloración de 600.000 u.m. La entidad informó un patrimonio total de 950.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X7.**

El error tiene importancia relativa, ya que puede influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

- Ej 7 **En 20X9, antes de que los estados financieros de 20X8 de la entidad fueran aprobados para su publicación, se presentó una demanda colectiva contra la entidad. La demanda busca el resarcimiento por problemas de salud sufridos por una comunidad, supuestamente causados por la contaminación proveniente de la planta de la entidad. El asesor legal advirtió a la gerencia que hay un 30 por ciento de probabilidad de que la demanda tenga éxito. Si tiene éxito, es probable que el tribunal le conceda a la comunidad una indemnización de entre 1.000.000 u.m. y 2.000.000 u.m.**

⁽³⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

En sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8, la entidad no reconoció ningún pasivo por la demanda ni reveló información alguna al respecto.

Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8, la entidad informó una ganancia de 600.000 u.m.

El error (omisión) tiene importancia relativa, ya que puede influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

Notas:

Si, luego de tener en cuenta toda la evidencia disponible, es probable que la entidad defienda con éxito el caso judicial, la entidad tiene una obligación posible y, por consiguiente, un pasivo contingente. De conformidad con el párrafo 21.12, la entidad debería revelar información específica sobre el pasivo contingente en cuestión.

Si, luego de tener en cuenta toda la evidencia disponible, es probable que la entidad pierda el caso judicial, se considera que la entidad tiene una obligación presente y, por consiguiente, un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, es decir, una provisión. De acuerdo con los párrafos 21.4 y 21.7, la entidad debería reconocer el pasivo medido según la mejor estimación del importe que una entidad pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del periodo sobre el que se informa.

Fiabilidad

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

Notas

Los informes financieros representan los fenómenos económicos en términos de palabras y números. Para ser útil, la información financiera no solo debe representar los fenómenos relevantes, sino también representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación perfectamente fiel, una descripción debería tener tres características: ser *completa*, *neutral* y *libre de error*. Por supuesto, la perfección es difícil, sino imposible, de alcanzar. El objetivo del IASB es maximizar estas cualidades en la mayor medida de lo posible.

La representación fiel no implica exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no haya errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso usado para generar la información presentada haya sido seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de error no implica una exactitud perfecta en todos los aspectos. Por ejemplo, la estimación de un precio o valor no observable no se puede establecer como exacta o inexacta. No obstante, una representación de esta estimación podrá ser fiel si la cuantía se describe con claridad y precisión en su carácter de estimación, si se explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación y si no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para formular la estimación. En otras palabras, fiabilidad no significa precisión.

Una descripción neutral es aquella que no presenta sesgos en la selección o presentación de información financiera. Una descripción neutral no debe ser sesgada, ponderada, realizada,

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

desestimada ni manipulada de modo alguno para aumentar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o desfavorable por los usuarios. Información neutral no significa información carente de propósito o de influencia en el comportamiento. Por el contrario, la información financiera relevante es, por definición, capaz de generar una diferencia en las decisiones de los usuarios.

La esencia sobre la forma

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

Nota

Una representación basada en la forma legal que difiera de la esencia económica del fenómeno económico subyacente podría dar lugar a una representación no fiel.

Ejemplos: la esencia sobre la forma

- Ej 8 **Un fabricante de yates de lujo vende un yate a un banco por 1.000.000 u.m. y, en el mismo acto, firma un acuerdo para recomprárselo al banco por 1.080.000 u.m. un año más tarde.**

El día en que se produjo la transacción, el valor razonable del yate era de 2.000.000 u.m., y la tasa de interés incremental del endeudamiento del fabricante se aproximaba al 8% anual.

El banco no tiene derecho a vender el yate.

El fabricante del yate no podrá reconocer los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta del yate. La esencia de ambas transacciones, tomadas en conjunto, puede considerarse como que el fabricante obtuvo del banco un préstamo de 1.000.000 u.m., cuyo pago está garantizado por el yate del fabricante (activo de inventario). Por consiguiente, el fabricante debe reconocer 1.000.000 u.m. que recibió del banco como un pasivo asegurado y conservar el yate dentro del activo de inventario.

El importe de 80.000 u.m. (el excedente del precio de recompra de 1.080.000 u.m. respecto del precio de venta de 1.000.000 u.m.) se debe reconocer como un gasto (costos financieros) durante el periodo del préstamo, y según el método del interés efectivo.

- Ej 9 **Los hechos son los mismos que en el ejemplo 8. No obstante, en este caso, el fabricante tiene la opción (no la obligación) de recomprar el yate al banco por 1.080.000 u.m., un año después de la venta.**

Dado que el valor razonable del yate es notablemente superior al precio de ejercicio de la opción de recompra, es improbable que el fabricante desaproveche la opción. En consecuencia, la esencia de ambas transacciones, tomadas en conjunto, puede considerarse como que el fabricante obtuvo del banco un préstamo de 1.000.000 u.m., cuyo pago está garantizado por el yate del fabricante (activo de inventario). Por consiguiente, el fabricante debe reconocer 1.000.000 u.m. que recibió del banco como un pasivo asegurado y conservar el yate dentro del activo de inventario.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

El importe de 80.000 u.m. (el excedente del precio de recompra de 1.080.000 u.m. respecto del precio de venta de 1.000.000 u.m.) se debe reconocer como un gasto (costos financieros) durante el periodo del préstamo, y según el método del interés efectivo.

Prudencia

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

Notas

Para ser una representación fiel, una descripción debe ser neutral (es decir, sin sesgo). La prudencia no permite el sesgo. Simplemente exige cierto grado de precaución al realizar un juicio profesional. Por consiguiente, la gerencia no podrá reflejar de forma deliberada estimaciones conservadoras de activos, pasivos o ingresos.

La advertencia de ser prudente puede dar lugar a sesgos: la infravaloración de activos o la sobrevaloración de pasivos en un periodo suele derivar, con frecuencia, en la sobrevaloración del rendimiento financiero en los periodos siguientes, hecho que no se puede describir como prudente o neutral. El IASB no tiene la intención de alentar o prever determinadas acciones en los usuarios. Si la información financiera está sesgada de un modo que alienta a los usuarios a realizar o evitar acciones predeterminadas, esa información no es neutral.

Integridad

- 2.10 Para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.

Notas

Una descripción completa incluye toda la información que el usuario necesita para comprender el fenómeno que se describe, incluidas todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una descripción completa de un grupo de activos debería incluir, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo y una descripción de lo que representa dicha descripción numérica (por ejemplo, costo original, costo ajustado o valor razonable). En algunas partidas, la descripción completa también podría incluir explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, y el proceso aplicado para determinar la descripción numérica.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Comparabilidad

- 2.11 Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su situación financiera y su rendimiento financiero. Los usuarios también deben ser capaces de comparar los estados financieros de entidades diferentes, para evaluar su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo relativos. Por tanto, la medida y presentación de los efectos financieros de transacciones similares y otros sucesos y condiciones deben ser llevadas a cabo de una forma uniforme por toda la entidad, a través del tiempo para esa entidad y también de una forma uniforme entre entidades. Además, los usuarios deben estar informados de las **políticas contables** empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en dichas políticas y de los efectos de estos cambios.

Notas

La información relevante y fielmente representada resulta de mayor utilidad cuando se puede comparar fácilmente con información similar informada por otras entidades y por la misma entidad en otros periodos. Una de las razones más importantes de la necesidad de normas para la información financiera es aumentar la comparabilidad de la información financiera presentada. No obstante, la información relevante y fielmente representada es igualmente útil aunque no sea fácilmente comparable. Por el contrario, la información comparable carece de utilidad si no es relevante, y podría inducir a errores si no se representa fielmente. Por consiguiente, la *comparabilidad* se considera una característica cualitativa de mejora y no una característica cualitativa fundamental.

La necesidad de comparabilidad de los datos financieros a lo largo de los periodos implica que la medida y presentación del efecto financiero de transacciones similares tiene que ser igual con el paso del tiempo. La necesidad de comparabilidad de los datos financieros entre las entidades implica que el efecto financiero de transacciones similares debe ser semejante. Las normas contables procuran asegurar la comparabilidad de los datos con el paso del tiempo y entre las entidades.

La comparabilidad de los datos financieros no debe ser confundida con la mera uniformidad, y tampoco debe permitirse que llegue a ser un impedimento para la introducción de normas contables mejoradas. No es apropiado, para una entidad, continuar contabilizando de la misma forma una transacción u otro suceso, si el método adoptado no guarda las características cualitativas de relevancia y fiabilidad. También es inapropiado para una entidad conservar sin cambios sus políticas contables cuando existan otras más relevantes o fiables.

Una implicación importante de la característica cualitativa de la comparabilidad es que los usuarios deben ser informados de las políticas contables utilizadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en tales políticas y de los efectos de tales cambios. Incluso la revelación de las políticas contables usadas por la entidad es una ayuda para alcanzar la deseada comparabilidad.

Comparabilidad no significa uniformidad. Para que la información sea comparable, los elementos similares deben mostrarse como similares y los elementos diferentes deben mostrarse como diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se verá mejorada si se asemejan elementos diferentes o si los elementos diferentes se presentan como similares.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Oportunidad

- 2.12 Para ser relevante, la información financiera debe ser capaz de influir en las decisiones económicas de los usuarios. La **oportunidad** implica proporcionar información dentro del periodo de tiempo para la decisión. Si hay un retraso indebido en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. La gerencia puede necesitar sopesar los méritos relativos de la presentación a tiempo frente al suministro de información fiable. Al conseguir un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, la consideración decisiva es cómo se satisfacen mejor las necesidades de los usuarios cuando toman sus decisiones económicas.

Notas

Oportunidad significa poner la información a disposición de los usuarios con el debido tiempo como para que pueda influir en sus decisiones. En general, cuanto más antigua sea la información, menos útil resultará. No obstante, cierta información puede seguir siendo oportuna mucho tiempo después de finalizado el periodo contable, debido a que algunos usuarios necesitan identificar y evaluar las tendencias, por ejemplo.

La oportunidad es muy recomendable, pero no es tan importante como la relevancia y la representación fiel (es decir, *completa, neutral y libre de error*). La información oportuna es útil solo si es relevante y si se la representa fielmente. Por el contrario, la información relevante y fielmente representada puede ser igualmente útil (especialmente para fines confirmatorios) aunque no se informe con la oportunidad debida.

Equilibrio entre costo y beneficio

- 2.13 Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios y con frecuencia disfrutan de los beneficios de la información una amplia gama de usuarios externos.
- 2.14 La información financiera ayuda a los suministradores de capital a tomar mejores decisiones, lo que deriva en un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un costo inferior del capital para la economía en su conjunto. Las entidades individuales también disfrutan de beneficios, entre los que se incluyen un mejor acceso a los mercados de capitales, un efecto favorable sobre las relaciones públicas y posiblemente un costo inferior del capital. Entre los beneficios también pueden incluirse mejores decisiones de la gerencia porque la información financiera que se usa de forma interna a menudo se basa, por lo menos en parte, en la información financiera preparada con propósito de información general.

Notas

El costo es una restricción importante que el IASB tiene en cuenta al considerar los beneficios de un eventual requerimiento nuevo para la información financiera. La presentación de información financiera impone costos, y es importante que dichos costos estén justificados por los beneficios de presentar la información.

Existen varios tipos de costos y beneficios a considerar. Los proveedores de información financiera dedican la mayor parte del esfuerzo a recopilar, procesar, verificar y divulgar la

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

información financiera, pero en última instancia, son los usuarios quienes afrontan estos costos a través de una menor rentabilidad. Los usuarios de la información financiera también incurren en costos a la hora de analizar e interpretar la información recibida. Si no se ofrece la información que los usuarios necesitan, estos incurrirán en costos adicionales para estimarla o para obtenerla en otro lado.

La presentación de información financiera que es relevante y representa fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tener una mayor seguridad en la toma de decisiones. Esto deriva en un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un costo inferior del capital para la economía en su conjunto. Los distintos inversores, prestamistas y otros acreedores también obtendrán beneficios al tomar decisiones más informadas. No obstante, en los informes financieros con propósito general, es imposible suministrar toda la información relevante para cada tipo de usuario.

Al desarrollar la *NIIF para las PYMES*, el IASB realizó simplificaciones de las NIIF completas en función de las necesidades de los usuarios y los análisis de costo-beneficio. En la práctica, los beneficios de aplicar normas contables difieren entre entidades que informan, dependiendo principalmente de la naturaleza, el número y las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de la entidad que informa. Los costos relacionados pueden no diferir de forma significativa. Por lo tanto, de forma coherente con el *Marco Conceptual*, el IASB concluyó que la relación costo-beneficio debe evaluarse desde el punto de vista de las necesidades de información que tienen los usuarios de los estados financieros de una entidad.

Desde la adopción del *Marco Conceptual*, la aplicación de la restricción de costos ha derivado en requerimientos que no maximizan las características cualitativas u otros conceptos importantes de la Sección 2. Para mantener una comprensión cohesiva de las NIIF, es útil saber por qué el IASB concluyó que, en ciertos requerimientos, era beneficioso en términos de costo no maximizar las características cualitativas. Por lo general, las razones se exponen en los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan a esta NIIF, pero que no son parte integrante de la misma.

Elementos

Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías se conocen como los “elementos” de los estados financieros. Los elementos que se relacionan directamente con la medida de la situación financiera, que se muestra en el estado de situación financiera (a veces denominado balance), son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos que se relacionan directamente con la medida del rendimiento, que se muestra en el estado del resultado integral, son los ingresos y los gastos. Los ingresos y los gastos se definen en relación con los cambios en los activos y pasivos. Por consiguiente, los activos y pasivos constituyen los elementos fundamentales.

La presentación de estos elementos en el estado de situación financiera y en el estado del resultado integral implica un proceso de subdivisión. Por ejemplo, los activos y pasivos pueden ser clasificados según su naturaleza, o de acuerdo con su función en el negocio de la entidad, a fin de presentar la información de la forma más útil a los usuarios para el propósito de tomar decisiones económicas.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Situación financiera

- 2.15 La situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el **estado de situación financiera**. Estos se definen como sigue:
- (a) Un **activo** es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
 - (b) Un **pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
 - (c) **Patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Notas

Los estados financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de la entidad que informa, lo que incluye información sobre los recursos económicos (activos) y las reclamaciones contra la entidad (pasivos y patrimonio). Los estados financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y las reclamaciones de la entidad que informa. Ambos tipos de información ofrecen datos útiles para decidir sobre el suministro de recursos a una entidad.

Recursos económicos y reclamaciones

La información sobre la naturaleza y cuantía de los recursos económicos y las reclamaciones de una entidad que informa puede ayudar a los usuarios a identificar las virtudes y debilidades financieras de la entidad. Esta información puede ayudar a los usuarios a evaluar la liquidez y la solvencia de la entidad que informa, sus necesidades de financiamiento adicional y la probabilidad con la que obtendrá dicho financiamiento. La información acerca de las prioridades y requerimientos de pago de reclamaciones existentes ayuda a los usuarios a predecir cómo los flujos de efectivo futuros serán objeto de reparto entre los que tengan una reclamación contra la entidad que informa.

Los diferentes tipos de recursos económicos influirán de forma diferente en la evaluación del usuario sobre las perspectivas de la entidad en relación con los flujos de efectivo futuros. Ciertos flujos de efectivo futuros se derivan directamente de los recursos económicos existentes, como las cuentas por cobrar. Otros flujos de efectivo se derivan del uso combinado de diferentes recursos para producir y vender productos o servicios a los clientes. Si bien estos flujos de efectivo no se pueden identificar con recursos económicos específicos (o reclamaciones), los usuarios de los informes financieros necesitan conocer la naturaleza y cuantía de los recursos disponibles para el uso en las operaciones de una entidad que informa.

Dado que los requerimientos específicos de la *NIIF para las PYMES* invalidan los conceptos expuestos en la Sección 2, los estados de situación financiera que cumplen con la *NIIF para las PYMES* pueden incluir partidas que no cumplan las definiciones de activo o pasivo y no se muestren como parte del patrimonio. De manera semejante, al momento del reconocimiento inicial, las partidas específicas que cumplan la definición y los criterios de reconocimiento de un activo se reconocerán como un gasto (por ejemplo, los costos de desarrollo que cumplen la definición de activo se reconocen como un gasto de acuerdo con la Sección 18 *Activos*

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Intangibles Distintos de la Plusvalía). Si bien las definiciones de los elementos seguirán aplicándose en las revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*, la aplicación de la restricción de costos puede derivar en desviaciones de los principales conceptos que subyacen a la *NIIF para las PYMES*. En estos casos, para mantener una comprensión cohesiva de las NIIF, es útil saber por qué el IASB concluyó que era beneficioso en términos de costo no maximizar los principales conceptos de la Sección 2. Por lo general, las razones se exponen en los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan a esta NIIF, pero que no son parte integrante de la misma (para conocer las razones del IASB para no exigir el reconocimiento de los costos de desarrollo como un activo, véanse los párrafos FC113 y FC114 de los Fundamentos de las Conclusiones en la *NIIF para las PYMES*).

- 2.16 Es posible que algunas partidas que cumplen la definición de activo o pasivo no se reconozcan como activos o como pasivos en el estado de situación financiera porque no satisfacen el criterio de **reconocimiento** establecido en los párrafos 2.27 a 2.32. En particular, la expectativa de que los beneficios económicos futuros fluirán a una entidad o desde ella, debe ser suficientemente certera como para cumplir el criterio de probabilidad antes de que se reconozca un activo o un pasivo.

Notas

Los efectos de aplicar los criterios de reconocimiento a determinados activos de un determinado modo dan lugar, entre otras cosas, al no reconocimiento como un activo de los desembolsos en activos intangibles generados internamente (por ejemplo, las marcas generadas internamente). Por ejemplo, los párrafos 18.14 y 18.15 prohíben expresamente el reconocimiento como activos intangibles de marcas, cabeceras de periódicos, títulos de publicaciones, listas de clientes y elementos similares en esencia que son generados internamente, porque los elementos intangibles generados internamente de este tipo en raras ocasiones y quizá nunca cumplen los criterios de reconocimiento.

De manera semejante, la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía* también aclara que el desembolso en investigación, formación, publicidad y actividades de puesta en marcha no da lugar a la creación de un activo intangible que pueda reconocerse en los estados financieros. Algunos consideran que esta interpretación de la aplicación de los criterios de reconocimiento es demasiado restrictiva y arbitraria. La prohibición también refleja el hecho de que algunas veces es difícil determinar si hay un activo intangible generado internamente que se distinga de la plusvalía generada internamente.

De manera semejante, los efectos de aplicar los criterios de reconocimiento a determinados pasivos de un determinado modo dan lugar, entre otras cosas, al no reconocimiento de una obligación presente como un pasivo, cuando es menor la probabilidad de que se produzca una salida de recursos para liquidar dicha obligación (es decir, cuando la probabilidad es del 50% o menos) (véase el párrafo 21.12).

Activos

- 2.17 Los beneficios económicos futuros de un activo son su potencial para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de **equivalentes al efectivo** de la entidad. Esos flujos de efectivo pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Notas

Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes. Puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

- 2.18 Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo, la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo. Algunos activos son intangibles.

Notas

La tangibilidad no es esencial para la existencia de un activo; por ejemplo, las licencias, las patentes, los derechos de autor y las listas de clientes tienen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y si son, además, controlados por ella. La mayoría de los activos financieros (véase el Glosario) son derechos contractuales.

Ejemplo: efectivo

Ej 10 Una entidad posee efectivo.

El efectivo es un activo de la entidad. La entidad determina el propósito para el que se destina el efectivo, y por lo tanto espera que genere entradas de efectivo (es decir, el efectivo rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos).

Ejemplos: activos tangibles

Ej 11 Una entidad posee una máquina que fabrica sus productos.

La máquina es un activo físico que se usa en la producción de bienes que se espera que generen entradas de efectivo a través de la venta.

Ej 12 Una entidad posee un edificio de fábrica en el que manufactura sus productos.

El edificio es un activo físico usado en la producción de bienes que se espera que generen entradas de efectivo a través de la venta.

Ej 13 Una entidad posee una flota de vehículos de motor. Los vehículos son utilizados por el personal de ventas en el desempeño de sus tareas.

Los vehículos de motor son activos físicos usados para el suministro de productos. La entidad espera recuperar el importe en libros de los vehículos con las entradas de efectivo generadas por la venta de productos.

Ej 14 Una entidad que manufactura productos posee un vehículo de motor para el uso comercial exclusivo del director financiero.

El vehículo de motor es un activo físico usado en la administración de la entidad. La entidad espera recuperar el importe en libros de los vehículos con las entradas de efectivo generadas por la venta de productos.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ej 15 **Una entidad posee ganado con animales reproductores para sus actividades agrícolas.**

Las cabezas de ganado son activos tangibles usados para la producción de terneros. La entidad espera generar entradas de efectivo con la venta de los terneros.

Ej 16 **Una entidad posee un edificio que alquila a terceros independientes mediante arrendamientos operativos a cambio del pago de rentas.**

El edificio es un activo físico usado por la entidad para obtener rentas. La entidad espera recuperar el importe en libros del edificio con las entradas de efectivo generadas por las rentas.

Ejemplos: activos intangibles

Ej 17 **Una entidad posee una marca comercial que compró a un competidor. La marca comercial está protegida legalmente a través de su registro en el gobierno local de la marca⁽⁴⁾.**

La marca comercial (una marca) es un activo intangible de la entidad. Es un activo de la entidad. El control se evidencia por el derecho legal y la entidad compró la marca comercial con la expectativa de que le permita aumentar sus ingresos futuros, ya sea vendiendo productos o evitando que sus competidores lo hagan (beneficios económicos futuros). El activo (marca comercial) es un activo intangible sin apariencia física (es un derecho legal).

Ej 18 **Una entidad opera 20 taxis con licencia en la ciudad A. Las licencias de taxi son transferibles a otros operadores de taxi calificados.**

Las licencias de taxi son activos intangibles de la entidad. Las licencias son activos de la entidad porque ésta ejerce control mediante el derecho legal a operar 20 taxis en la ciudad para generar beneficios económicos futuros que surjan de las tarifas de taxi. Los activos (licencias de taxi) carecen de apariencia física (son derechos legales).

Ej 19 **La entidad A posee 100 acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad B.**

Las acciones en la entidad B son un activo de inversión de la entidad A: la entidad A tiene el control sobre las acciones (es decir, puede decidir si conservarlas o venderlas). La entidad espera obtener entradas de efectivo por los dividendos futuros de las acciones y, eventualmente, ganancias por su disposición.

2.19 Al determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial. Así, por ejemplo, una propiedad mantenida en arrendamiento es un activo si la entidad controla los beneficios que se espera que fluyan de la propiedad.

⁽⁴⁾ Las marcas son palabras, nombres, símbolos y otros instrumentos utilizados en las relaciones comerciales para indicar el origen de un producto y para distinguirlo de los productos de otros.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ejemplo: activos sin propiedad

- Ej 20 **El 1 de enero de 20X1, una entidad celebró, como arrendatario, un acuerdo de arrendamiento no cancelable por cinco años de una máquina que posee una vida económica de cinco años, al final de la cual se calcula que no tendrá ningún valor. Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos por el arrendamiento equivale al costo en efectivo de la máquina.**

Desde el inicio del arrendamiento, la máquina es un activo del arrendatario. Este tiene control sobre la máquina (es decir, decide el propósito para el que la destina) y espera que la máquina genere entradas de efectivo futuras por la venta de productos fabricados con ella.

En otras palabras, al inicio del arrendamiento, este transfiere, del arrendador al arrendatario, sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad. En esencia, el arrendatario posee el activo desde el inicio del arrendamiento.

Pasivos

- 2.20 Una característica esencial de un pasivo es que la entidad tiene una obligación presente de actuar de una forma determinada. La obligación puede ser una obligación legal o una **obligación implícita**. Una obligación legal es exigible legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato vinculante o de una norma legal. Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la entidad, cuando:
- (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración actual suficientemente específica, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y
 - (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Notas

Una característica esencial de un pasivo es que la entidad tiene una obligación presente de actuar de una forma determinada. De acuerdo con los requerimientos de información financiera de algunas jurisdicciones, se debe reconocer un pasivo denominado “reservas generales” por pérdidas potenciales o futuras no especificadas, basándose en la noción de conservadurismo o prudencia. Algunas veces, se las denomina provisiones. Dichas reservas no cumplen la definición de pasivo conforme a la *NIIF para las PYMES*. Por lo tanto, está prohibido reconocer como pasivos las “reservas generales”.

De manera semejante, las obligaciones que surjan de acciones futuras de la entidad, con independencia de sus probabilidades de ocurrencia, no son obligaciones presentes y, por consiguiente, no cumplen la definición de pasivo. Por ejemplo, no debe reconocerse un pasivo por pérdidas futuras esperadas, ya que la entidad no tiene la obligación presente de incurrir en esas pérdidas (por ejemplo, la entidad podría cesar las operaciones que generen pérdidas futuras). Sin embargo, es importante tener en cuenta que la expectativa de pérdidas puede ser un indicador de deterioro del valor de algunos de los activos de la entidad. El reconocimiento de pérdidas por deterioro se trata en la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*. Además, si una entidad ha celebrado un contrato oneroso (véase el párrafo 21A.2 en el Apéndice de la

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Sección 21) según el cual la entidad tiene la obligación inevitable de incurrir en una pérdida, el reconocimiento de un pasivo por dicha pérdida será adecuado porque surge de un suceso pasado (ejecución de un contrato vinculante) y no de actividades futuras que generan pérdidas y se pueden evitar.

Ejemplos: pasivos

- Ej 21 **La entidad A tiene la obligación contractual de pagarle 10.000 u.m. a la entidad B, por mercadería que le compró a crédito de 30 días, el 30 de diciembre de 20X0.**

El instrumento de deuda (cuenta comercial por pagar) es un pasivo financiero de la entidad A. La compra de mercadería a crédito creó la obligación contractual (obligación legal) de la entidad A de pagarle (salida de efectivo esperada) a la entidad B.

- Ej 22 **Los desechos del proceso productivo de una entidad contaminaron las aguas subterráneas de la planta de la entidad. En una demanda presentada contra la entidad, los miembros de la comunidad local buscan el resarcimiento por daños y perjuicios a su salud causados por la contaminación. La entidad reconoce su infracción y el tribunal tiene que decidir la cuantía de la indemnización que otorgará a los miembros de la comunidad local.**

La entidad tiene un pasivo. Al final del periodo sobre el que se informa, la entidad tiene la obligación legal de indemnizar a los miembros de la comunidad local por los daños y perjuicios ocasionados (es decir, el suceso que da origen a la obligación). Se espera que el pago por daños y perjuicios genere una salida de efectivo de la entidad.

- Ej 23 **Los desechos del proceso productivo de una entidad contaminaron las aguas subterráneas de la planta de la entidad. En este ejemplo, no se ha iniciado ningún proceso judicial. Sin embargo, la entidad está obligada por ley a recuperar el medio ambiente contaminado.**

La entidad tiene un pasivo. Al final del periodo sobre el que se informa, tiene la obligación legal de reparar los daños causados al medio ambiente (es decir, el suceso que da origen a la obligación). Se espera que la recuperación del medio ambiente genere salidas de efectivo.

- Ej 24 **Una entidad ha hecho la promesa por escrito de contribuir con una suma considerable de dinero para la construcción de un nuevo centro de artes escénicas en su comunidad. Los ejecutivos de la entidad anunciaron la promesa en una conferencia de prensa. Con el consentimiento de la entidad, la organización no lucrativa que construirá el centro ha mencionado la promesa de la entidad en los materiales de divulgación destinados a solicitar más contribuciones para la construcción. Según la legislación local, las promesas a organizaciones no lucrativas no son exigibles legalmente.**

Aunque la promesa no sea exigible legalmente, al participar en la conferencia de prensa y permitir que su nombre aparezca en los materiales de divulgación, la entidad ha manifestado que ha aceptado la obligación de cumplir con su promesa y ha creado una expectativa válida al respecto en la organización que construirá el centro de artes escénicas (es decir, sus actuaciones han dado lugar a una obligación implícita).

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

La entidad tiene un pasivo porque tiene una obligación implícita (es decir, debido a sus actuaciones, la entidad no tiene otra alternativa más realista que contribuir con una suma considerable de dinero para la construcción del nuevo centro de artes escénicas).

Ejemplos: no existe pasivo ni suceso que da origen a la obligación

- Ej 25 Una entidad que opera diez estaciones de servicio y es propietaria del terreno y de los edificios de dichas estaciones elige “autoasegurarse” en caso de pérdida por incendio en lugar de adquirir un seguro contra incendio para dichos edificios. La entidad puede estimar con fiabilidad la probabilidad estadística de la ocurrencia y la cuantía de la pérdida esperada por incendio (pérdida de aproximadamente 100.000 u.m. cada diez años). Para reflejar la pérdida esperada, la entidad pretende reconocer un pasivo de 10.000 u.m. y gastos relacionados cada año durante los próximos diez años. La entidad argumenta que la pérdida es altamente probable, que la cuantía se puede medir con fiabilidad y que si hubiera adquirido un seguro, lo reconocería como gasto en cada periodo contable.**

El hecho de que la entidad haya retenido el riesgo de incendio no genera una obligación que deba reconocerse como pasivo. Una entidad que adquiere un seguro ha pagado para transferir el riesgo a un tercero y ese pago se debe reconocer como un activo (pago anticipado por servicios) en la fecha en que se efectúa y luego como un gasto en los resultados durante el periodo de cobertura del seguro, haya o no pérdidas por incendio.

El incendio de una de las estaciones constituiría un hecho que requiere la comprobación del deterioro del valor en el activo dañado por el incendio. La comprobación del deterioro del valor podría dar como resultado el reconocimiento de una pérdida por deterioro en los resultados.

- Ej 26 El operador de un centro de esquí opera un negocio cíclico, con “años buenos” y “años malos” que dependen principalmente del clima. La entidad cree que, debido a la volatilidad de las ganancias, es prudente diferir el reconocimiento de una parte de las ganancias de un “año bueno” para el “año malo” inevitable, reconociendo un pasivo en los “años buenos” y revirtiendo dicho pasivo en los “años malos”. Los propietarios de la entidad están totalmente de acuerdo con reconocer un pasivo en el año bueno. Además, la legislación local sobre el impuesto a las ganancias permite diferir una parte de las ganancias de un “año bueno” para ayudar a los operadores de centros de esquí a tener efectivo para continuar operando durante los “años malos”. El importe de la acumulación (devengo) de la entidad conforme a la *NIF para las PYMES* se basa en la legislación fiscal.**

Al término de un “año bueno”, la entidad no tiene un pasivo porque no hay un suceso que da origen a la obligación, es decir, no tiene la obligación de pagar nada a nadie ante la expectativa de un “año malo”.

Nota: Una acumulación (o devengo) reservada para el impuesto a las ganancias local no necesariamente se reconoce de igual manera que una acumulación o devengo (gasto y pasivo) a los fines de la información financiera.

- Ej 27 Una entidad opera una mina a cielo abierto en una jurisdicción donde las leyes de rehabilitación ambiental establecen que todos los pozos de minas de más de 10 metros de profundidad deben rellenarse por completo antes del 31 de diciembre de 2020 o la compañía minera que perfora los pozos tendrá que pagar una multa considerable.**

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Los informes geológicos indican que la entidad podrá extraer cantidades considerables de mineral durante al menos 20 años. El mineral se encuentra a 15 metros por debajo de la superficie.

Al 31 de diciembre de 20X0, la entidad no ha iniciado las tareas de explotación.

Al 31 de diciembre de 20X0, la entidad no tiene una obligación presente. Si abandonara la operación minera antes de perforar pozos de 10 metros de profundidad, podría evitar tanto la multa como el costo de rellenar la mina.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad ha perforado un pozo de 5 metros de profundidad. Es muy probable que la entidad extraiga mineral a una profundidad mayor a los 10 metros en el futuro y, por consiguiente, esté obligada a rellenar cada pozo.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad no tiene una obligación presente porque el pozo tiene menos de 10 metros de profundidad. Si abandonara la operación minera antes de perforar pozos de 10 metros de profundidad, podría evitar tanto la multa como el costo de rellenar la mina.

Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad ha perforado un pozo de 12 metros de profundidad.

Al 31 de diciembre de 20X2, existe una obligación presente (es decir, la entidad tiene un pasivo) porque la entidad está obligada por ley a rellenar el pozo existente de más de 10 metros de profundidad. Además, la entidad no tiene otra alternativa más realista que rellenar el pozo (o pagar la multa).

- 2.21 La cancelación de una obligación presente implica habitualmente el pago de efectivo, la transferencia de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra o la conversión de la obligación en patrimonio. Una obligación puede cancelarse también por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

Patrimonio

- 2.22 El Patrimonio es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos. Se puede subclasificar en el estado de situación financiera. Por ejemplo, en una sociedad por acciones, las subclasificaciones pueden incluir fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas y ganancias o pérdidas reconocidas directamente en patrimonio.

Ejemplos: patrimonio

- Ej 28 **Al 31 de diciembre de 20X0, una entidad tenía un capital ordinario de acciones emitidas de 100.000 u.m. En 20X1, la entidad emitió 50.000 acciones a 5 u.m. cada una.**

Al 31 de diciembre de 20X1, el patrimonio de la entidad incluía 350.000 u.m. de fondos aportados por sus accionistas (es decir, 100.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X0 + 250.000 u.m. aportadas en 20X1).

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

- Ej 29 **El 1 de diciembre de 20X1, una entidad distribuyó uno de sus vehículos a su propietario-gerente cuando el valor razonable del vehículo era de 56.000 u.m. y su importe en libros era de 15.000 u.m.**

El dividendo redujo en 56.000 u.m. tanto el patrimonio (reclamaciones de los propietarios contra la entidad) como el valor de los activos de la entidad disponibles para satisfacer las reclamaciones de los prestamistas. Por consiguiente, la entidad también reconoce una ganancia de 41.000 u.m. luego de distribuir el vehículo al propietario-gerente.

- Ej 30 **El 31 de diciembre de 20X0, la entidad A adquirió el 75% de la entidad B (ahora su subsidiaria) por 75.000 u.m. cuando el valor razonable de los activos netos de la entidad B era de 100.000 u.m.**

El 31 de diciembre de 20X0, el grupo da de baja un activo de 75.000 u.m. (salida de efectivo) y reconoce los activos netos adquiridos en 100.000 u.m. También reconoce en patrimonio la participación no controladora de 25.000 u.m. en los activos netos de una subsidiaria. Las participaciones no controladoras representan la participación residual en los activos netos de aquellas subsidiarias poseídas por algunos de los accionistas de las subsidiarias dentro del grupo. Por consiguiente, esto cumple la definición de patrimonio (es decir, la participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos).

Nota: Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Una característica esencial de un pasivo es que la entidad tiene una obligación presente y que una obligación es un deber o responsabilidad de actuar de una determinada forma. La participación no controladora en los activos netos de una subsidiaria no da lugar a una obligación presente del grupo, cuya liquidación se espera que derive en una salida de beneficios económicos de este.

- Ej 31 **Desde de su constitución, una subsidiaria está participada en un 75 por ciento por la entidad que informa (controladora) y en un 25 por ciento por un tercero independiente. En el actual periodo sobre el que se informa, donde el patrimonio de la subsidiaria era de 100.000 u.m. (es decir, capital en acciones de 1.000 u.m. y ganancias acumuladas de 99.000 u.m.), la controladora adquirió el 25 por ciento restante de las acciones en su subsidiaria a su valor razonable de 60.000 u.m.**

Desde la perspectiva del grupo, la compra de las acciones de su subsidiaria a la participación no controladora es una transacción entre tenedores de instrumentos de patrimonio neto. Por consiguiente, de la transacción no surgen pérdidas ni ganancias. No obstante, el grupo debería dar de baja los activos en efectivo (es decir, las 60.000 u.m. pagadas a la participación no controladora) y la partida de patrimonio no controlador de 25.000 u.m. Por consiguiente, también debería reducir otro componente del patrimonio (es decir, las ganancias acumuladas) en 35.000 u.m. (es decir, una redistribución dentro del patrimonio).

- Ej 32 **Al retirarse uno de los propietarios-gerentes de una entidad el 31 de diciembre de 20X0, la entidad recompró las acciones que poseía el retirado a su valor razonable de 1.000 u.m.**

El reparto de 1.000 u.m. en efectivo para recomprar acciones es una devolución de capital a los accionistas, y por lo tanto, debe reconocerse como una disminución de patrimonio.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Nota: Las acciones propias de la entidad no constituyen un activo de la entidad. En su lugar, las acciones son una participación en los activos de la entidad. Por consiguiente, las acciones propias adquiridas no se reconocen como un activo, porque carecen del rasgo esencial de un activo, es decir, la capacidad para generar beneficios económicos futuros. Los beneficios económicos futuros normalmente dados por una participación en acciones son el derecho a recibir dividendos y el derecho a ganar por un incremento del valor razonable de las acciones. Cuando una compañía tiene una participación en sus propias acciones, recibirá dividendos de aquellas acciones solo si está obligada a pagarlas, y tales dividendos no representan una ganancia para la compañía, ya que no hay cambio en los activos netos: el flujo de fondos es simplemente circular. Si bien es cierto que una compañía que mantiene sus acciones propias en cartera puede venderlas y recibir una mayor cantidad si su valor razonable se ha incrementado, una compañía generalmente es capaz de emitir acciones a terceros a (o cerca de) su precio actual de mercado. Aunque puede haber razones legales, de regulación o administrativas por las cuales es más fácil vender acciones mantenidas como autocartera de las que habría para emitir acciones nuevas, tales consideraciones no representan una diferencia fundamental entre los dos casos.

- Ej 33 **Los hechos son los mismos que los del ejemplo 32. No obstante, en este ejemplo, el 1 de enero de 20X2, la entidad emitió las acciones a un tercero anteriormente independiente que se convirtió de forma simultánea en propietario-gerente de la entidad a cambio de 1.200 u.m. (valor razonable de las acciones en ese momento).**

Las acciones propias de la entidad, mientras eran mantenidas por esta, se dieron de baja como una disminución de 1.000 u.m. en el patrimonio (véase la respuesta al ejemplo 32 anterior). El 1 de enero de 20X2, la entrada de efectivo de 1.200 u.m. por la transferencia de estas acciones al nuevo propietario-gerente se reconoce como un incremento en el capital de los accionistas y, por lo tanto, se reconoce como un incremento en patrimonio. De ello se deduce que no ha de reconocerse ningún ingreso de actividades ordinarias o gasto por la venta de dichas acciones.

Rendimiento

- 2.23 **Rendimiento** es la relación entre los ingresos y los gastos de una entidad durante un **periodo sobre el que se informa**. Esta NIIF permite a las entidades presentar el rendimiento en un único estado financiero (un **estado del resultado integral**) o en dos estados financieros (un **estado de resultados** y un estado del resultado integral). El **resultado integral total** y el **resultado** se usan a menudo como medidas de rendimiento, o como la base de otras medidas, tales como el retorno de la inversión o las ganancias por acción. Los ingresos y los gastos se definen como sigue:
- (a) **Ingresos** son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintas de las relacionadas con las aportaciones de inversores de patrimonio.
 - (b) **Gastos** son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los inversores de patrimonio.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Notas

La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa ayuda a los usuarios a conocer la rentabilidad que la entidad ha generado sobre sus recursos económicos. La información sobre la rentabilidad generada por la entidad ofrece un indicador del desempeño de la gerencia en el cumplimiento de sus responsabilidades respecto al uso eficiente y eficaz de los recursos. También es importante la información sobre la variabilidad y los componentes de dicha rentabilidad, sobre todo al evaluar la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. La información sobre el rendimiento financiero pasado de una entidad que informa y del desempeño de la gerencia en el cumplimiento de sus responsabilidades suele ser útil para predecir la rentabilidad futura de la entidad sobre sus recursos económicos.

Los ingresos y los gastos se definen en relación con los elementos fundamentales (es decir, activos y pasivos), lo que otorga solidez al concepto de base contable de la acumulación o devengo que subyace a la *NIIF para las PYMES*. El rendimiento financiero (es decir, el resultado integral) se mide como el resultado neto de todos los ingresos y gastos del periodo, los que se determinan en función de todos los cambios producidos en los activos y pasivos durante el periodo (a excepción de los asociados a transacciones de patrimonio). Se utiliza el término resultado integral (y no el de resultados o ingresos netos), porque la *NIIF para las PYMES* exige (y en algunos casos permite) que ciertas partidas de ingresos y gastos se reconozcan fuera de resultados en el estado del resultado integral. Estas excepciones se hacen a nivel de los requerimientos (es decir, fuera de la Sección 2) y por motivos que exceden los conceptos expuestos en dicha sección.

- 2.24 El reconocimiento de los ingresos y los gastos se deriva directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Las condiciones para el reconocimiento de ingresos y gastos son objeto de discusión en los párrafos 2.27 a 2.32.

Notas

La información sobre el rendimiento financiero durante un periodo de una entidad que informa, reflejado por los cambios en sus recursos económicos y reclamaciones distintos de los relacionados con la obtención directa de recursos adicionales a través de inversores y acreedores, es útil para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas netas de efectivo. Esta información indica el grado en que la entidad que informa ha aumentado sus recursos económicos disponibles, y con ello, su capacidad para generar entradas netas de efectivo a través de sus operaciones, en lugar de obtener recursos adicionales directamente a través de inversores y acreedores.

La información sobre el rendimiento financiero durante un periodo de una entidad que informa también puede indicar el grado en que ciertos sucesos, como los cambios en los precios de mercado o en las tasas de interés, han aumentado o disminuido los recursos económicos y las reclamaciones de la entidad, y con ello, afectado a la capacidad de esta para generar entradas netas de efectivo.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ingresos

- 2.25 La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias como a las ganancias.
- (a) Los **ingresos de actividades ordinarias** surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos, regalías y alquileres.
 - (b) **Ganancias** son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos pero que no son ingresos de actividades ordinarias. Cuando las ganancias se reconocen en el estado del resultado integral, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Ejemplos: ¿ganancia o ingreso de actividades ordinarias?

- Ej 34 **El 31 de diciembre de 20X5, una entidad vendió un inventario por 1.500 u.m. cuando su importe en libros era de 1.000 u.m.**

El 31 de diciembre de 20X5, la entidad reconoce un ingreso de 1.500 u.m. (*ingreso de actividades ordinarias* por la venta de mercadería) y un gasto de 1.000 u.m. (costo de la mercadería vendida). (Véase también el párrafo 13.20).

- Ej 35 **El 31 de diciembre de 20X5, una entidad vendió una máquina que usaba para la fabricación de productos por 1.500 u.m. cuando su importe en libros era de 1.000 u.m.**

El 31 de diciembre de 20X5, la entidad reconoce una *ganancia* de 500 u.m. por la disposición de la máquina (véanse también los párrafos 17.28 y 17.30).

Cálculo: 1.500 u.m. de precio de venta menos 1.000 u.m. de importe en libros dado de baja por la venta = 500 u.m. de ganancias obtenidas por la disposición de la máquina. Nota: La ganancia es un importe neto (es decir, ingresos menos gastos).

- Ej 36 **Una cadena de tiendas de bicicletas mantiene bicicletas para la venta o el alquiler a corto plazo. Las bicicletas que están disponibles para alquilar se utilizan durante dos a tres años y luego se venden en las tiendas como modelos de segunda mano.**

En todas las tiendas se venden bicicletas nuevas y de segunda mano.

Las tiendas tienen tres fuentes de ingresos de actividades ordinarias: (i) la venta de bicicletas nuevas, (ii) la venta de bicicletas de segunda mano y (iii) el alquiler de bicicletas.

La venta de bicicletas de segunda mano no se considera disposición de propiedades, planta y equipo, aunque las tiendas las utilicen durante varios años en su negocio de alquiler. Las tiendas de bicicletas se dedican al negocio de vender bicicletas nuevas y de segunda mano. Vender bicicletas de segunda mano es parte de las actividades ordinarias y recurrentes de las tiendas, por lo que los ingresos derivados de tales ventas representan ingresos de actividades ordinarias.

Gastos

- 2.26 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

- (a) Los **gastos** que surgen de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor de los activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.
- (b) Las **pérdidas** son otras partidas que cumplen la definición de gastos y que pueden surgir en el curso de las actividades ordinarias de la entidad. Si las pérdidas se reconocen en el estado del resultado integral, habitualmente se presentan por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Ejemplos: ¿pérdidas o gastos?

Ej 37 El 31 de diciembre de 20X5, una entidad vendió un inventario por 900 u.m. cuando su importe en libros era de 1.000 u.m.

El 31 de diciembre de 20X5, la entidad reconoce un ingreso de 900 u.m. (ingreso de actividades ordinarias por la venta de mercadería) y un *gasto* de 1.000 u.m. (costo de la mercadería vendida) (véase también el párrafo 13.20).

Ej 38 El 31 de diciembre de 20X5, una entidad vendió una máquina que usaba para la fabricación de productos por 900 u.m. cuando su importe en libros era de 1.000 u.m.

El 31 de diciembre de 20X5, la entidad reconoce una *pérdida* de 100 u.m. por la disposición de la máquina (véanse también los párrafos 17.28 y 17.30).

Cálculo: 900 u.m. de precio de venta menos 1.000 u.m. de importe en libros dado de baja por la venta = 100 u.m. de pérdida por la disposición de la máquina. Nota: La pérdida es un importe neto.

Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos

2.27 Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

- (a) es **probable** que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y **[Véase: párrafo 2.29]**.
- (b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. **[Véase: párrafo 2.30]**.
[Véanse también: párrafos 2.35 a 2.45].

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

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

La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

- 2.29 El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se realiza sobre la base de la evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa que esté disponible cuando se preparan los estados financieros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas, y para un grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Notas

La Sección 2 no especifica si el umbral de reconocimiento no se cumple solo cuando no hay probabilidad de que se produzca un flujo de efectivo, ni si es necesario un mayor nivel (es decir, superior al 50%) para desencadenar el reconocimiento. Por consiguiente, los criterios de reconocimiento que se determinan a nivel de los requerimientos no son uniformes en la *NIIF para las PYMES*.

Algunos requerimientos dan validez a este concepto al exigir el reconocimiento de una partida que cumple la definición de un elemento solo si es mayor la probabilidad de que el beneficio económico futuro asociado a la partida llegue a la entidad o salga de esta (es decir, al determinar si se reconoce un pasivo por una obligación presente en particular). En estos casos, el desenlace es binario: si la probabilidad de la salida de recursos es superior al 50%, se reconoce un pasivo (y viceversa, si la probabilidad de la salida de recursos es del 50% o menos, la obligación no se reconoce como un pasivo, es decir, se excluye del estado de situación financiera de la entidad).

Otros requerimientos exigen que se reconozcan los elementos que cumplen la definición de tales (por ejemplo, un activo o pasivo) y que en la medición de dicho activo o pasivo, se reflejen las incertidumbres asociadas con la probabilidad de que se produzcan flujos de efectivo en relación con ciertos derechos u obligaciones (por ejemplo, al medir un elemento al valor razonable).

Fiabilidad de la medición

- 2.30 El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido. En otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

2.31 Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede cumplir las condiciones para su reconocimiento en una fecha posterior como resultado de circunstancias o de sucesos posteriores.

2.32 Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede sin embargo ser revelada a través de notas, material informativo o cuadros complementarios. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante por los usuarios de los estados financieros para la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los cambios en la situación financiera de una entidad.

Notas

Según la Sección 21, el criterio de reconocimiento “probable” significa mayor probabilidad de que algo ocurra que de lo contrario, es decir, el umbral para el reconocimiento de un pasivo (provisión) por una obligación presente se satisface solo cuando la probabilidad de la salida de recursos es superior al 50%. Por consiguiente, en la Sección 21, si la probabilidad de la salida de recursos es del 50% o menos, la obligación presente no se reconoce como un pasivo (es decir, el pasivo “contingente” se excluye del estado de situación financiera de la entidad). No obstante, a menos que la posibilidad de una salida de recursos sea remota, el pasivo contingente se debe revelar en las notas (véase el párrafo 21.12).

Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos

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

[Véanse: párrafos 2.34, 2.35 y 2.46 a 2.51].

Notas

En gran medida, las mediciones de la NIIF se basan en estimaciones, juicios profesionales y modelos, más que en descripciones exactas. La Sección 2 establece los conceptos que subyacen a estas estimaciones, juicios y modelos.

Cuando un activo o pasivo se mide en relación con los flujos de efectivo futuros y estos son inciertos (es decir, existe un conjunto de desenlaces posibles), es necesario reducir el conjunto de desenlaces posibles a una sola medida (por ejemplo, un valor esperado). El valor esperado de una distribución de desenlaces es su media aritmética (es decir, la suma de los desenlaces ponderados por la probabilidad). Por ejemplo, una transacción tiene tres desenlaces posibles:

- 40% de probabilidad de un flujo de efectivo de 100 u.m.
- 30% de probabilidad de un flujo de efectivo de 200 u.m.
- 30% de probabilidad de un flujo de efectivo de 500 u.m.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

El valor esperado del flujo de efectivo es $(40\% \times 100 \text{ u.m.}) + (30\% \times 200 \text{ u.m.}) + (30\% \times 500 \text{ u.m.}) = 250 \text{ u.m.}$

La técnica del valor esperado es uno de los pilares para calcular el valor corriente de un activo o pasivo cuando el importe no es directamente observable. La *NIIF para las PYMES* exige a las entidades medir ciertos activos y pasivos al valor esperado, o especifica un objetivo de medición (como el valor razonable) que se pueda satisfacer usando técnicas de valor esperado. Algunos ejemplos son:

- medir un pasivo contingente de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*;
- medir una provisión que incluye una población importante de partidas según lo establecido en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, y
- medir el valor en uso de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Por lo general, existen riesgos e incertidumbres sobre el vencimiento, la cuantía y las probabilidades asignadas a los flujos de efectivo esperados. Estos riesgos e incertidumbres se pueden reflejar en las estimaciones de los flujos de efectivo o en las tasas de interés. No obstante, no deben reflejarse incertidumbres idénticas en ambos cálculos (es decir, no se deben contabilizar dos veces los mismos riesgos).

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

- (a) Para los activos, el **costo histórico** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición. Para los pasivos, el costo histórico es el importe de lo recibido en efectivo o equivalentes al efectivo o el valor razonable de los activos no monetarios recibidos a cambio de la obligación en el momento en que se incurre en ella, o en algunas circunstancias (por ejemplo, impuestos a las ganancias), los importes de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para liquidar el pasivo en el curso normal de los negocios. El costo histórico amortizado es el costo histórico de un activo o pasivo más o menos la parte de su costo histórico reconocido anteriormente como gasto o ingreso.
- (b) **Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Notas

Otros métodos de medición que la *NIIF para las PYMES* exige o permite en determinados activos y pasivos incluyen el método de la participación para inversiones en asociadas, el precio de venta estimado menos los costos de venta para inventarios deteriorados, y el valor en uso para activos no corrientes deteriorados.

Algunas veces, los activos (y pasivos) individuales se miden usando una combinación de métodos de medición. Por ejemplo, cuando el riesgo de precio de materia prima mantenida está cubierto, el cambio en el valor razonable de la materia prima mantenida (en relación con el riesgo de precio de la materia prima) se ajusta al importe en libros (costo) de esta.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Los párrafos 11.27 a 11.31 aconsejan el método para medir el valor razonable de los instrumentos financieros. Esta guía también es útil para medir el valor razonable de otros activos y pasivos.

Principios generales de reconocimiento y medición

2.35 Los requerimientos para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos en esta NIIF están basados en los principios generales que se derivan del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASB y de las NIIF completas. En ausencia de un requerimiento en esta NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otro suceso o condición, el párrafo 10.4 proporciona una guía para emitir un juicio y el párrafo 10.5 establece una jerarquía a seguir por una entidad al decidir sobre la política contable apropiada en esas circunstancias. El segundo nivel de esa jerarquía requiere que una entidad busque las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los principios generales establecidos en esta sección.

Notas

Para todos los aspectos de la información financiera hay alternativas disponibles que incluyen el reconocimiento, la eliminación, la medición, la clasificación, la presentación y la información a revelar. Al desarrollar las normas de información financiera, el IASB elige la alternativa que se acerca más al logro del objetivo de la información financiera.

Los proveedores de información financiera también eligen entre las distintas alternativas, en los casos donde no se dispone de requerimientos aplicables (como se establece en el párrafo 2.35) o cuando la aplicación de una norma determinada requiere juicios profesionales (para ver ejemplos, consúltese la sección de estimaciones significativas y otros juicios de cada módulo de este material de formación) u opciones (para ver ejemplos, consúltense los párrafos 3.17 a 3.19, 7.7, 9.26, 14.4, 15.9 y 35.10) para lograr el objetivo de la información financiera.

Las características cualitativas de la información financiera útil identifican las características de la información que pueden resultar de mayor utilidad para los inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales a la hora de tomar decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información de su informe financiero. Por consiguiente, sujeto a la restricción costo-beneficio, la maximización de las características cualitativas de la información financiera guiará los juicios profesionales necesarios para aplicar el objetivo de la información financiera.

Las características cualitativas más importantes son la relevancia y la fiabilidad (representación fiel). Las demás características cualitativas son menos importantes pero siguen siendo altamente recomendables.

De acuerdo con el párrafo 10.4, cuando la *NIIF para las PYMES* no trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una entidad debe seleccionar una política contable que dé lugar a información relevante y fiable. Al realizar ese juicio, según el párrafo 10.5, una entidad considera, primero, los requerimientos y las guías de la *NIIF para las PYMES* que tratan cuestiones similares y relacionadas y, en segundo lugar, las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de medición de activos, pasivos, ingresos y gastos y los principios generales de la Sección 2. Si eso no facilita una guía, la entidad puede buscar en los

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

requerimientos y las guías de las NIIF completas, incluidas las Interpretaciones de las NIIF, que traten cuestiones similares y relacionadas (véase: Fundamentos de las Conclusiones en la *NIIF para las PYMES*, párrafo BC86).

Al establecer su política contable de conformidad con el párrafo 10.4, la entidad generalmente sigue los pasos que se enumeran a continuación (sujeta a los efectos de las características de mejora y de la restricción de costos, que no se consideran en este ejemplo). Primero, identifica un fenómeno económico que tiene el potencial de ser útil para los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identifica el tipo de información sobre el fenómeno que tendría mayor relevancia si se publicara y representara fielmente. Tercero, determina si dicha información está disponible y si se puede representar fielmente. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales finaliza en esta instancia. De lo contrario, el proceso se repite con el siguiente tipo de información más relevante.

Ejemplos: desarrollo de una política contable cuando la *NIIF para las PYMES* no especifica una contabilización en particular

- Ej 39 **El 1 de enero de 20X7, como parte de un esquema para respaldar proyectos de ayuda a comunidades rurales, una agencia de fomento no gubernamental anunció un plan mediante el cual, durante 20X7-20X9, las entidades pueden solicitar una subvención de 50.000 u.m. para iniciar operaciones agrícolas en un área rural especificada. Las entidades deben completar un formulario de solicitud, enviar su propuesta y entregar los documentos especificados que el gobierno analizará antes de conceder la subvención.**

La *NIIF para las PYMES* no especifica de forma explícita cómo contabilizar una subvención de una agencia de fomento no gubernamental.

Dado que la *NIIF para las PYMES* no especifica cómo contabilizar un subsidio de una agencia de fomento no gubernamental, la gerencia deberá desarrollar la política contable de la entidad de acuerdo con los párrafos 10.4 y 10.5 para que dé lugar a información relevante y fiable.

La información financiera relevante es capaz de generar una diferencia en las decisiones que toman los usuarios. La información sobre la naturaleza y cuantía (valor razonable) de la subvención de una agencia de fomento no gubernamental y de las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con la subvención sería relevante para las decisiones que tomen los usuarios de los estados financieros de la entidad (por ejemplo, inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales). El valor razonable de la subvención recibida es conocido (es decir, las 50.000 u.m. recibidas). Esa información es confiable (es decir, representación fiel, neutral y libre de error significativo).

De acuerdo con el párrafo 10.5(a), para desarrollar la política contable de la entidad, la gerencia debería consultar la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*. Por analogía, las subvenciones recibidas de agencias de fomento no gubernamentales deben contabilizarse conforme a los requerimientos de la Sección 24. Por consiguiente, una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras sobre la entidad se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles. De manera semejante, una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre la entidad se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento (en este caso, cuando se hayan iniciado las operaciones agrícolas en el área rural especificada). Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos se reconocerán como un pasivo.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ej 40 **El 1 de enero de 20X7, en lugar de distribuir los sobrantes de efectivo a sus accionistas, una entidad adquirió lingotes de oro por 50.000 u.m. La entidad mantiene el oro para obtener plusvalías y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.**

La NIIF para las PYMES no especifica de forma explícita cómo contabilizar lingotes de oro mantenidos para obtener plusvalías.

Dado que la *NIIF para las PYMES* no especifica cómo contabilizar la inversión de la entidad en lingotes de oro, la gerencia deberá desarrollar la política contable de la entidad de acuerdo con los párrafos 10.4 y 10.5 para que dé lugar a información relevante y fiable.

La información financiera relevante es capaz de generar una diferencia en las decisiones que toman los usuarios. La información sobre el valor corriente de mercado de los lingotes de oro sería relevante para las decisiones que tomen los usuarios de los estados financieros de la entidad (por ejemplo, inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales). El valor corriente de mercado del oro en lingotes se puede obtener fácilmente en un contexto de negocio en marcha sin un costo o esfuerzo desproporcionado, ya que se cotiza en bolsa en un mercado amplio y activo. Por consiguiente, esa información es fiable (representación fiel, neutral y libre de error significativo).

De acuerdo con el párrafo 10.5(a), para desarrollar la política contable de la entidad en relación con los lingotes de oro, la gerencia debería consultar la Sección 16 *Propiedades de Inversión* que especifica cómo contabilizar las propiedades (terrenos, edificios o ambos) mantenidas para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por analogía, la inversión en lingotes de oro debe contabilizarse conforme a los requerimientos de la Sección 16 y por consiguiente, la entidad debería reconocer dicha inversión como una clase separada de activos. Este activo debe medirse inicialmente por su costo. A partir de entonces, el activo se deberá medir por su valor razonable, y los cambios se reconocerán en el resultado del periodo en el que tengan lugar.

Base contable de acumulación (o devengo)

2.36 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

Notas

La base contable de acumulación o devengo describe los efectos de las transacciones y demás sucesos y circunstancias en los recursos económicos (activos) y en las reclamaciones (pasivos) de una entidad que informa durante los periodos en que dichos efectos tienen lugar, aunque los cobros y pagos en efectivo resultantes se produzcan en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y reclamaciones de una entidad que informa, y sobre los cambios en estos recursos y reclamaciones ocurridos durante

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

un periodo, ofrece una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad, que la mera información sobre los cobros y pagos en efectivo durante dicho periodo.

Los principales elementos de los estados financieros (activos y pasivos) son los “pilares” de la información financiera que cumple con la *NIIF para las PYMES*. Todos los demás elementos (patrimonio, ingresos y gastos) se definen en relación con los activos y pasivos, lo que otorga solidez al concepto de base contable de la acumulación o devengo que subyace a la *NIIF para las PYMES*.

Sin la base contable de acumulación o devengo, la gerencia tendría amplia discreción para determinar las ganancias de un periodo. Por ejemplo, en periodos de rentabilidad inusualmente alta, la gerencia podría verse tentada a alisar las ganancias creando una provisión por tareas de mantenimiento, para lo cual no existe una obligación presente a la fecha de los estados financieros. Y a la inversa, en periodos de rentabilidad inusualmente baja, la gerencia podría verse tentada a aumentar las ganancias de forma ficticia, revirtiendo parte de la provisión. La *NIIF para las PYMES* no permite esta práctica; en ausencia de una obligación presente como resultado de un suceso pasado (a veces denominado suceso que da origen a la obligación), no se debe reconocer ningún pasivo.

Reconocimiento en los estados financieros

Activos

2.37 Una entidad reconocerá un activo en el estado de situación financiera cuando sea probable que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros para la entidad y, además, el activo tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. Un activo no se reconocerá en el estado de situación financiera cuando no se considere probable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro más allá del periodo actual sobre el que se informa. En lugar de ello, esta transacción dará lugar al reconocimiento de un gasto en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta).

Ejemplos: ¿reconocimiento de activos?

Ej 41 **Una entidad ha desarrollado una fórmula que utiliza para producir un pegamento único. El pegamento es el producto adhesivo líder del mercado debido a su especial mezcla de sustancias químicas. Los dos propietarios-gerentes de la entidad son las únicas personas que conocen la fórmula especial y, por ello, ningún competidor ha podido descubrir ni reproducir la fórmula. La fórmula no está protegida por ninguna patente ni por ningún otro medio. Muchos competidores se han acercado a la entidad para intentar adquirir la fórmula.**

La fórmula concuerda con la definición de activo de la entidad ya que, aunque la fórmula no esté protegida por derechos legales, la entidad ejerce control sobre ella manteniéndola en secreto. No obstante, de acuerdo con la Sección 18, los activos intangibles generados internamente no se reconocen como activos (véanse los párrafos 18.4(c), 18.14 y 18.15) ya que, a menudo, es difícil atribuir desembolsos directamente a un determinado activo intangible, en lugar de atribuirlos para desarrollar el negocio en su conjunto.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

- Ej 42 **Una entidad ha desarrollado una marca exitosa que le permite cobrar una prima por sus productos. La entidad continúa gastando grandes sumas de dinero para el mantenimiento de la marca y para su desarrollo (por ejemplo, patrocinando eventos deportivos locales y eventos culturales exclusivos, y publicitando la marca).**

Los costos que se incurran en el desarrollo de la marca se reconocerán como gastos en el periodo en que se realicen (véanse los párrafos 18.4(c), 18.14 y 18.15) porque no satisfacen los criterios de reconocimiento para un activo, es decir, no se pueden distinguir de los costos incurridos en relación con el negocio en su conjunto.

- Ej 43 **Una entidad adquiere la marca de un competidor en una adquisición independiente por 100.000 u.m. La entidad utiliza la marca para cobrar una prima por los productos que fabrica.**

La entidad reconoce la marca adquirida de su competidor como un activo intangible. La erogación de 100.000 u.m. para adquirir la marca cumple con los criterios de reconocimiento para un activo (en el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente, el criterio de reconocimiento basado en la probabilidad se considerará siempre satisfecho) (véase el párrafo 18.7).

Nota: Los gastos realizados por la entidad para el mantenimiento y las mejoras de la marca se reconocerán como tales en el momento en que se realicen (es decir, los desembolsos incurridos para patrocinios y publicidad no se pueden separar de los costos incurridos en relación con el negocio en su conjunto) (véanse los párrafos 18.4(c), 18.14 y 18.15).

- 2.38 Una entidad no reconocerá un **activo contingente** como un activo. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo.

Ejemplos: ¿activos contingentes?

- Ej 44 **Una entidad iniciará acciones legales contra su competidor por infracción de patente en relación con una patente que había sido concedida a la entidad por uno de sus productos. El desenlace del caso es incierto. No obstante, es probable que el tribunal ordene al competidor pagar daños y perjuicios a la entidad.**

La entidad deberá revelar información sobre el activo contingente como se establece en el párrafo 21.16, dado que es probable, pero no prácticamente cierta, una entrada de beneficios económicos a la entidad.

- Ej 45 **Los hechos son iguales a los del ejemplo 44. Sin embargo, en este ejemplo, es prácticamente cierto que el tribunal ordenará al competidor pagar daños y perjuicios a la entidad.**

La entidad deberá reconocer un activo. No constituye un activo contingente, ya que la certeza en la recepción de beneficios elimina el carácter contingente.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ej 46 **Los hechos son iguales a los del ejemplo 44. Sin embargo, en este ejemplo, es probable que el tribunal falle a favor del competidor (es decir, es probable que la entidad pierda el caso).**

No se debe reconocer ningún activo. Dado que la entrada de beneficios económicos no es probable, no se debe revelar información sobre el activo contingente.

Pasivos

2.39 Una entidad reconocerá un pasivo en el estado de situación financiera cuando:

- (a) la entidad tiene una obligación al final del periodo sobre el que se informa como resultado de un suceso pasado;
- (b) es probable que se requerirá a la entidad en la liquidación, la transferencia de recursos que incorporen beneficios económicos; y
- (c) el importe de la liquidación puede medirse de forma fiable.

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

Ejemplos: ¿reconocer un pasivo o revelar un pasivo contingente?

Ej 47 **En una demanda colectiva presentada contra una entidad, un grupo de personas busca el resarcimiento por daños y perjuicios a su salud producto de la contaminación del área cercana, la cual se cree que fue ocasionada por los desechos del proceso productivo de la entidad. El hecho de que la entidad sea el origen de la contaminación está en duda, ya que muchas entidades operan en la misma zona con desechos similares y no está claro cuál de ellas es el origen de la fuga. La entidad niega toda infracción, dado que ha tomado recaudos para evitar este tipo de fugas y, por ello, defiende enérgicamente su posición. Sin embargo, la entidad no puede estar segura de no haber causado la fuga y el verdadero responsable se conocerá sólo después de realizar muchas pruebas. Los abogados de la entidad esperan que el tribunal emita su fallo dentro de unos dos años. Si la entidad pierde el caso, es probable que la indemnización sea de entre 1.000.000 u.m. y 30.000.000 u.m.**

Sobre la base de los hechos anteriores, no se sabe con certeza si la entidad tiene una obligación presente; es la cuestión a resolver por el tribunal.

Si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, es probable que la entidad defienda con éxito el caso judicial, la entidad tiene una obligación posible y, por consiguiente, un pasivo contingente.

Si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, es probable que la entidad pierda el caso judicial, se considera que la entidad tiene una obligación presente y, por consiguiente, un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento (provisión).

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ej 48 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 47. No obstante, en este caso, la entidad (subsidiaria) fue adquirida por otra entidad (controladora) el 31 de diciembre de 20X1. En este ejemplo, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, es probable que la entidad defienda con éxito el caso judicial (es decir, la entidad tiene una obligación posible y, por consiguiente, un pasivo contingente).

El 31 de diciembre de 20X1, de acuerdo con la Sección 19, el grupo (controladora y subsidiaria consideradas como una sola entidad) reconoce un pasivo por la obligación posible (pasivo contingente).

Ingresos

2.41 El reconocimiento de los ingresos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una entidad reconocerá un ingreso en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en un activo o un decremento en un pasivo, que pueda medirse con fiabilidad.

Ejemplo: reconocimiento de ingresos

Ej 49 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una propiedad por 1.000 u.m. La entidad alquila la propiedad a terceros independientes mediante arrendamientos operativos a cambio del pago de rentas. En 20X1, las rentas de 90 u.m. se acumularon a favor del arrendatario (el arrendatario pagó la renta de 90 u.m. a la entidad el 1 de enero de 20X2). Luego de su reconocimiento inicial, la entidad medirá la propiedad de inversión por su valor razonable. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de su propiedad de inversión era de 1.100 u.m.

En el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, la entidad reconoce los ingresos de la siguiente manera:

- 90 u.m. de ingresos por arrendamiento, es decir, el aumento en el activo (renta por cobrar): 90 u.m. al 31 de diciembre menos cero al 1 de enero de 20X1; y
- 100 u.m. de incremento en el valor razonable de su activo (propiedad de inversión): 1.100 u.m. al 31 de diciembre menos 1.000 u.m. el 1 de enero.

Gastos

2.42 El reconocimiento de los gastos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una entidad reconocerá gastos en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en un activo o un incremento en un pasivo que pueda medirse con fiabilidad.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ejemplo: reconocimiento de gastos

- Ej 50 **Una entidad reconoció un pasivo de 40.000 u.m. (provisión por un litigio) en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1. Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad midió nuevamente el pasivo en 90.000 u.m. 3.000 u.m. del incremento en la provisión es atribuible a la reversión del descuento (es decir, el incremento en las 40.000 u.m. por estar a un año menos de la liquidación) y el resto del incremento es atribuible a una mejor información disponible en la cual basar las estimaciones.**

El incremento de 50.000 u.m. se reconoce como un gasto en los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 (es decir, 90.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X2 menos 40.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X1). Del gasto de 50.000 u.m., 3.000 u.m. es un costo financiero y las 47.000 u.m. restantes constituyen una pérdida por litigio.

Resultado integral total y resultado

- 2.43 El resultado integral total es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos. No es un elemento separado de los estados financieros, y no necesita un principio de reconocimiento separado.
- 2.44 El resultado es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos distintos de las partidas de ingresos y gastos que esta NIIF clasifica como partidas de otro resultado integral. No es un elemento separado de los estados financieros, y no necesita un principio de reconocimiento separado.
- 2.45 Esta NIIF no permite el reconocimiento de partidas en el estado de situación financiera que no cumplan la definición de activos o de pasivos independientemente de si proceden de la aplicación de la noción comúnmente referida como “proceso de correlación” para medir el resultado.

Medición en el reconocimiento inicial

- 2.46 En el reconocimiento inicial, una entidad medirá los activos y pasivos al costo histórico, a menos que esta NIIF requiera la medición inicial sobre otra base, tal como el valor razonable.

Medición posterior

Activos financieros y pasivos financieros

- 2.47 Una entidad medirá los **activos financieros** básicos y los **pasivos financieros** básicos, según se definen en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, al costo amortizado menos el deterioro del valor excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y sin opción de venta y para las acciones ordinarias sin opción de venta que **cotizan en bolsa** o cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad de otro modo, que se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

- 2.48 Una entidad generalmente medirá todos los demás activos financieros y pasivos financieros al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados, a menos que esta NIIF requiera o permita la medición conforme a otra base tal como el costo o el costo amortizado.

Activos no financieros

- 2.49 La mayoría de los activos no financieros que una entidad reconoció inicialmente al costo histórico se medirán posteriormente sobre otras bases de medición. Por ejemplo:
- (a) Una entidad medirá las propiedades, planta y equipo al importe menor entre el costo depreciado y el importe recuperable.
 - (b) Una entidad medirá los inventarios al importe que sea menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta.
 - (c) Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor relativa a activos no financieros que están en uso o mantenidos para la venta.
- La medición de activos a esos importes menores pretende asegurar que un activo no se mida a un importe mayor que el que la entidad espera recuperar por la venta o por el uso de ese activo.

- 2.50 Esta NIIF permite o requiere una medición al valor razonable para los siguientes tipos de activos no financieros:
- (a) Inversiones en **asociadas** y **negocios conjuntos** que una entidad mide al valor razonable (véanse los párrafos 14.10 y 15.15 respectivamente).
 - (b) **Propiedades de inversión** que una entidad mide al valor razonable (véase el párrafo 16.7).
 - (c) Activos agrícolas (**activos biológicos** y **productos agrícolas** en el punto de su cosecha o recolección) que una entidad mide al valor razonable menos los costos estimados de venta (véase el párrafo 34.2).

Pasivos distintos de los pasivos financieros

- 2.51 La mayoría de los pasivos distintos de los pasivos financieros se medirán por la mejor estimación del importe que se requeriría para liquidar la obligación en la **fecha sobre la que se informa**.

Compensación

- 2.52 Una entidad no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que se requiera o permita por esta NIIF.
- (a) La medición por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas —por ejemplo correcciones de valor por obsolescencia en inventarios y correcciones por cuentas por cobrar incobrables— no constituyen compensaciones.
 - (b) Si las actividades de operación normales de una entidad no incluyen la compra y venta de activos no corrientes —incluyendo inversiones y activos de operación—, la entidad presentará ganancias y pérdidas por la disposición de tales activos, deduciendo del importe recibido por la disposición el **importe en libros** del activo y los gastos de venta correspondientes.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Ejemplos: compensación requerida

- Ej 51 El 1 de noviembre de 20X5, una entidad vendió un edificio ocupado por el dueño con un importe en libros de 2.000.000 u.m. en 3.500.000 u.m. La inmobiliaria retuvo el 10% del importe procedente de la venta como comisión de venta. Los honorarios legales en cuanto a la venta fueron de 10.000 u.m.**

El 1 de noviembre de 20X5, de acuerdo con los párrafos 17.28 y 17.30, la entidad debe reconocer una ganancia por la disposición del edificio de 1.140.000 u.m. en resultados.

Cálculo: 3.500.000 u.m. de precio de venta menos 350.000 u.m. de comisión inmobiliaria menos 10.000 u.m. de honorarios legales = 3.140.000 u.m. de importe neto obtenido por la disposición.

3.140.000 u.m de importe neto obtenido por la disposición menos 2.000.000 u.m. de importe en libros = 1.140.000 u.m. de ganancias obtenidas por la disposición del edificio.

- Ej 52 Un plan de beneficios definidos consiste en asegurar una pensión mensual del 0,2% del sueldo final por cada año de servicio activo. La pensión será pagadera a partir de los 65 años de edad. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor presente de las obligaciones de la entidad dentro del plan se calculó en aproximadamente 200.000 u.m. Además, el valor razonable de los activos del plan que se emplearán para liquidar directamente las obligaciones se estableció en 180.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X1.**

El 31 de diciembre de 20X1, de acuerdo con el párrafo 28.15, la entidad deberá reconocer un pasivo (beneficios a los empleados: beneficios post-empleo) de 20.000 u.m. por su plan de beneficios definidos (es decir, 200.000 u.m. de obligaciones menos 180.000 u.m. de activos del plan apartados para financiar la obligación por beneficios definidos).

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación.

En muchos casos, surgen pocas dificultades al aplicar los conceptos y principios generales de la Sección 2 de la *NIIF para las PYMES*. No obstante, en ciertos casos se requieren juicios profesionales significativos (por ejemplo, estos juicios pueden ser necesarios en evaluaciones de la materialidad o importancia relativa, de la esencia económica y de la probabilidad de flujos de beneficios económicos futuros en determinadas circunstancias). Además, cuando la *NIIF para las PYMES* no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia debe utilizar su juicio profesional para desarrollar una política contable para dicha transacción, suceso o condición, que dé lugar a información fiable (es decir, una representación fiel que sea completa y esté libre de sesgos) y relevante para la toma de decisiones económicas de los usuarios. El segundo nivel de la jerarquía establecida en el párrafo 10.5 requiere que la gerencia observe las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los principios generales establecidos en la Sección 2.

Evaluaciones de materialidad (o importancia relativa)

Las omisiones o inexactitudes de partidas tienen importancia relativa si *pueden*, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad o importancia relativa es específica de la entidad, es decir, la información tiene importancia relativa si su omisión o su presentación errónea *pueden* influir en las decisiones que los usuarios tomen a partir de la información financiera de una determinada entidad que informa.

La definición de materialidad (o importancia relativa) implica que no es necesario que una entidad revele información específica requerida por esta norma si la información carece de importancia relativa, y que la entidad no necesita aplicar sus políticas contables cuando el efecto de aplicarlas carece de importancia relativa. Las evaluaciones de materialidad (o importancia relativa) se realizan en el contexto de usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

La materialidad (o importancia relativa) depende de la cuantía y la naturaleza de la omisión o inexactitud, analizada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La cuantía o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podrían ser los factores determinantes.

En su manual de contabilidad basado en las NIIF para 2011 (*Manual of Accounting IFRS 2011*), PricewaterhouseCoopers detalla los siguientes elementos que suelen calificar como materiales o de importancia relativa, independientemente de su cuantía en particular:

- Transacciones entre partes relacionadas.
- Una transacción o ajuste que convierte una ganancia en pérdida, y viceversa.
- Una transacción o ajuste que hace que una entidad con activos corrientes netos pase a tener pasivos corrientes netos, y viceversa.
- Una transacción o ajuste que afecta a la capacidad de la entidad para cumplir con las expectativas consensuadas de los analistas.
- Una transacción o ajuste que enmascara un cambio en las ganancias u otras tendencias.
- Una transacción o ajuste que concierne a un segmento u otra parte del negocio de la entidad, el cual desempeña un rol significativo en las operaciones o en la rentabilidad de la entidad.
- Una transacción o ajuste que afecta al cumplimiento de la entidad con cláusulas de préstamos u otros requerimientos contractuales.
- Una transacción o ajuste que tiene el efecto de aumentar las remuneraciones de la gerencia, por ejemplo, al satisfacer los requerimientos para el otorgamiento de incentivos.
- Cambios en las leyes y regulaciones.
- Incumplimiento de leyes y regulaciones.
- Multas contra la entidad.
- Casos judiciales.
- Deterioro de las relaciones con personas o grupos de proveedores, clientes o empleados clave.
- Dependencia de un proveedor, cliente o empleado en particular.

La aplicación del concepto de materialidad o importancia relativa puede requerir el uso de juicios profesionales significativos.

La esencia sobre la forma

Las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia económica cuando la realidad económica y la forma legal son diferentes. En las siguientes secciones, se incluyen ejemplos de la aplicación de este concepto:

- Sección 20 *Arrendamientos*, para contratos que otorgan derechos sobre capacidad pero que no adquieren la forma legal de un arrendamiento;
- Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, que requiere que determinadas acciones ordinarias con opción de venta se clasifiquen como pasivos del emisor, y
- Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*, para identificar la transacción de ingresos de actividades ordinarias en ventas de múltiples elementos y para segmentar y combinar contratos de construcción.

La aplicación de los principios desarrollados a partir del concepto de esencia sobre la forma puede requerir el uso de juicios profesionales significativos.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Probabilidad de flujos de beneficios económicos futuros

Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad debe evaluar el grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados a la partida llegarán a la entidad o saldrán de esta. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas, y para un grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes. Realizar estas estimaciones puede requerir el uso de juicios profesionales significativos.

Políticas contables

En los casos en que la *NIIF para las PYMES* no trata específicamente una transacción u otro hecho o condición, la gerencia debe usar su juicio profesional para desarrollar una política contable para dicho fin, conforme a los párrafos 10.4 y 10.5 de la *NIIF para las PYMES*. Al aplicar el juicio descrito en el párrafo 10.4, la gerencia puede considerar los requerimientos y las guías en las NIIF completas que traten cuestiones similares y relacionadas, aunque no está obligada a hacerlo.

Ejemplo 1

Una entidad que opera en varias jurisdicciones elige suministrar información financiera por segmento de operación, aunque no es obligatorio que la información a revelar sobre dichos segmentos cumpla con la *NIIF para las PYMES*. La gerencia utiliza el juicio profesional en el desarrollo y aplicación de la política contable de la entidad para revelar la información de los segmentos. Estos juicios deben incluir la identificación de los segmentos y la medición de la información de estos de modo que dé lugar a información fiable (es decir, una representación fiel, libre de sesgos y completa en todos los aspectos significativos) y relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios. Al realizar estos juicios, la gerencia puede considerar los requerimientos de la NIIF 8 *Segmentos de Operación*, aunque no está obligada a hacerlo.

Ejemplo 2

Una entidad, mediante un banco, ha cobrado con un descuento y por adelantado algunas de sus cuentas por cobrar. Al comprar las cuentas por cobrar, el banco asumió todo el riesgo de crédito hasta el 15% del importe de las cuentas por cobrar. La experiencia de la entidad vendedora es que las pérdidas crediticias en sus cuentas por cobrar han sido, históricamente, inferiores al 10%. Al decidir si contabilizar el cobro por adelantado y con descuento de dichas cuentas como una venta de cuentas por cobrar o una financiación con garantía, la entidad vendedora debe usar su juicio para determinar si ha transferido al banco todos los riesgos y las ventajas importantes en relación con las cuentas por cobrar (véase el párrafo 11.33(b)). Al realizar este juicio, la gerencia puede considerar los requerimientos y las guías de las NIIF completas, aunque no está obligada a hacerlo.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las NIIF completas (véase el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*) publicadas al 9 de julio de 2009 comparten los mismos conceptos.

Los requerimientos para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos en la *NIIF para las PYMES* están basados en los principios generales que se derivan del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASB y de las NIIF completas.

Los usuarios externos de información financiera tienen objetivos similares, independientemente del tipo de entidades en las que inviertan. Por consiguiente, el objetivo de los informes financieros con propósito general es el mismo para todas las entidades. No obstante, al desarrollar la *NIIF para las PYMES*, el Consejo realizó simplificaciones de las NIIF completas en función de las necesidades de los usuarios y los análisis de costo-beneficio. En la práctica, los beneficios de aplicar normas contables difieren entre entidades que informan, dependiendo principalmente de la naturaleza, el número y las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de la entidad que informa. Los costos relacionados pueden no diferir de forma significativa. Por consiguiente, de conformidad con el *Marco Conceptual*, el Consejo concluyó que la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de una entidad.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento sobre los conceptos y principios generales que subyacen a la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado la prueba, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Suponga que todos los importes son reales.

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado más correcto.

Pregunta 1

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general, preparados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, es:

- (a) Respalda la declaración fiscal anual de la entidad que informa.
- (b) Proporcionar información financiera al gobierno de la jurisdicción donde opera la entidad para el uso en las estadísticas y/o en la planificación gubernamental.
- (c) Proporcionar información financiera sobre la entidad que informa a la gerencia de dicha entidad.
- (d) Proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información (por ejemplo, inversores y acreedores).

Pregunta 2

¿Cuáles son las características cualitativas fundamentales para la información financiera con propósito general?

- (a) Relevancia y fiabilidad.
- (b) Relevancia y comparabilidad.
- (c) Fiabilidad y comparabilidad.
- (d) Prudencia y comparabilidad.

Pregunta 3

La característica cualitativa “prudencia” implica que, al preparar los estados financieros, la gerencia debe:

- (a) Mostrar un sesgo hacia la infravaloración de activos e ingresos y hacia la sobrevaloración de pasivos y gastos.
- (b) Mostrar un sesgo hacia la sobrevaloración de activos e ingresos y hacia la infravaloración de pasivos y gastos.
- (c) Ser neutral (es decir, sin sesgos) y precavida en el ejercicio de los juicios necesarios para efectuar las estimaciones.
- (d) Si tiene permitido hacerlo, usar las NIIF completas en lugar de la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Pregunta 4

La materialidad (o importancia relativa) depende de:

- (a) La cuantía de la partida.
- (b) La naturaleza de la partida.
- (c) La cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares.

Pregunta 5

¿Cuál de los siguientes enunciados describe mejor la característica cualitativa “fiabilidad”?

- (a) La información es fiable cuando se la mide con precisión (es decir, cuando la incertidumbre en la medición es escasa o nula).
- (b) La información es fiable cuando se la mide por sus costos históricos.
- (c) La información es fiable cuando se la mide al valor razonable.
- (d) La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente.

Pregunta 6

¿Cuál de los siguientes no es un elemento cuyo concepto haya sido definido en la Sección 2?

- (a) Activo.
- (b) Pasivo.
- (c) Ingresos.
- (d) Gasto.
- (e) Otro resultado integral.

Pregunta 7

Los gastos se reconocen en el resultado integral (es decir, en resultados u otro resultado integral)

- (a) Utilizando bases de correlación (es decir, sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos).
- (b) Utilizando una base contable de acumulación o devengo.
- (c) A discreción de la gerencia.
- (d) A discreción de los propietarios de la entidad.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Pregunta 8

La base contable de acumulación o devengo que subyace a la información financiera preparada de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*:

- (a) Especifica que los gastos se deben reconocer como tales en el periodo en el que se reconocen los ingresos que los gastos generan (proceso de correlación).
- (b) Especifica que una entidad debe ser conservadora en su contabilidad (es decir, infravalorar activos e ingresos, y sobrevalorar pasivos y gastos).
- (c) Especifica que un elemento (activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto) se debe reconocer cuando satisface la definición y los criterios de reconocimiento para ese elemento.
- (d) Especifica que la gerencia debe determinar a su criterio el momento de reconocimiento de los ingresos y gastos.

Pregunta 9

¿Cuál de los siguientes casos cumple la definición de pasivo?

- (a) La capacidad para generar ingresos de un centro de esquí se ve influenciada en gran medida por la cantidad de nevadas. Las nevadas son imprevisibles. Para reducir la volatilidad en las ganancias informadas, el centro de esquí desea reconocer un pasivo (con su correspondiente gasto) en los años de grandes nevadas (una provisión por temperaturas altas) y revertir dicha provisión a ingresos en los años de pocas nevadas.
- (b) Una entidad “autoasegura” sus activos contra daños o pérdidas, es decir, abre una cuenta bancaria por separado (a nombre de la compañía) a la que transfiere mensualmente un importe equivalente a la tasa de mercado para seguros contra daños y pérdidas. Cuando la entidad sufre daños o pérdidas, utiliza el dinero de la cuenta bancaria separada para reparar o reemplazar el artículo perdido o dañado. Para reducir la volatilidad en las ganancias informadas, la entidad desea reconocer un pasivo (con su correspondiente gasto) en el periodo en el que transfiere efectivo a la cuenta bancaria separada (provisión por autoaseguramiento) y disminuir dicha provisión cuando se desembolse el efectivo de la cuenta bancaria para reparar o reemplazar el artículo dañado o perdido.
- (c) Una entidad está siendo demandada por supuesta infracción de la patente de uno de sus competidores. El asesor legal de la entidad cree que es mayor la probabilidad de que la entidad pierda el caso que de lo contrario.
- (d) Todos los casos anteriores de (a) a (c).
- (e) Ninguno de los anteriores.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Pregunta 10

Uno de los criterios que deben cumplirse para que un pasivo se reconozca en los estados financieros de una entidad es que debe ser probable la salida de beneficios económicos futuros de la entidad. ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es verdadera?

- (a) Probable significa siempre que hay una mayor probabilidad de que se produzca la salida de efectivo que de lo contrario (es decir, una probabilidad superior al 50% de que se produzca la salida de beneficios económicos).
- (b) Probable significa siempre que la probabilidad de que se produzca la salida de efectivo es superior a cero.
- (c) El significado de probable no se encuentra especificado en la Sección 2, sino en otras secciones de la *NIIF para las PYMES*. Por ejemplo, al medir una partida al valor razonable (por ejemplo los derivados, véase la sección 12), probable significa una probabilidad superior al cero por ciento. No obstante, al medir una provisión de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, probable significa mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario.

Pregunta 11

Una entidad obtuvo una ganancia inusualmente alta en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7 porque negoció un precio de costo significativamente menor por su materia prima principal en un momento en que el precio de venta de sus productos estaba en rápido aumento. La gerencia no desea hacer pública la ganancia inusualmente alta porque cree que si se conoce la rentabilidad de la entidad, los clientes intentarán negociar precios de venta más bajos cuando compren productos a la entidad. Por consiguiente, la gerencia desea reducir las ganancias del periodo reconociendo una provisión por posibles gastos imprevistos.

- (a) Esta contabilización es aceptable porque la creación de la provisión es prudente.
- (b) Esta contabilización es aceptable porque la creación de la provisión es una práctica común en la jurisdicción donde la entidad opera.
- (c) Esta contabilización es aceptable siempre y cuando se explique el motivo para crear la provisión en las notas.
- (d) La entidad no puede crear una provisión por posibles gastos imprevistos, ya que estos no cumplen la definición de pasivo.

Pregunta 12

Los criterios de reconocimiento determinan cuándo reconocer una partida. Medir es determinar los importes monetarios en los que se mide una partida. Las incertidumbres sobre el alcance de los flujos de efectivo futuros:

- (a) Solo influyen en la decisión de reconocer o no la partida.
- (b) Solo influyen en la estimación del importe en el que se mide la partida.
- (c) Pueden influir en las decisiones tanto de reconocimiento y como de medición de la partida.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Pregunta 13

¿Cuántas bases de medición especifica la *NIIF para las PYMES* para la medición de activos?

- (a) Una: el costo histórico.
- (b) Una: el valor razonable.
- (c) Dos: el costo histórico y el valor razonable.
- (d) Muchas, entre las que se incluyen el costo histórico, el valor razonable, el valor en uso, el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta, y el método de la participación.

Pregunta 14

En lugar de distribuir los sobrantes de efectivo a sus accionistas, una entidad adquirió un cuadro poco común. El cuadro se conserva para obtener plusvalías y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones. La *NIIF para las PYMES* no especifica de forma explícita cómo contabilizar las inversiones en cuadros. ¿Cómo debería contabilizar la entidad su inversión en el cuadro?

- (a) Dado que la *NIIF para las PYMES* no especifica de forma explícita cómo contabilizar la inversión en cuadros, al momento del reconocimiento inicial, la entidad debería reconocer el desembolso en el cuadro como un gasto en resultados.
- (b) Dado que el importe en libros del cuadro se recuperará a través de la obtención de plusvalías (o el posible alquiler a otros), la información relevante que desearían los usuarios de los estados financieros de la entidad es el valor corriente de mercado que tiene el cuadro. En consecuencia, por analogía a la contabilidad especificada para propiedades de inversión (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*), la entidad deberá medir el cuadro inicialmente al costo y, a partir de entonces, al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.
- (c) Igual que (b). No obstante, si el valor razonable del cuadro no puede medirse de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado y en un contexto de negocio en marcha, por analogía a la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* (que incluye las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se puede determinar de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado y en un contexto de negocio en marcha), la entidad debería contabilizar el cuadro con el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor.
- (d) Dado que la *NIIF para las PYMES* no especifica de forma explícita cómo contabilizar la inversión en cuadros, de acuerdo con el párrafo 2.46, la entidad debería medir el activo del cuadro por su costo histórico y posteriormente, de acuerdo con el párrafo 2.49, medirlo al costo menos el deterioro del valor.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Respuestas

- P1 (d) véase el párrafo 2.2.
- P2 (a) véase el párrafo 10.4 y las notas debajo del párrafo 10.4.
- P3 (c) véase el párrafo 2.9.
- P4 (c) véase el párrafo 2.6.
- P5 (d) véase el párrafo 2.7.
- P6 (e) véanse los párrafos 2.15 a 2.26.
- P7 (b) véase el párrafo 2.36.
- P8 (c) véase el párrafo 2.36.
- P9 (c) véase el párrafo 2.15 y 2.20.
- P10 (c) véanse los párrafos 2.27, 2.29 y 2.39.
- P11 (d) véase el párrafo 2.20.
- P12 (c) véanse los párrafos 2.27 a 2.34.
- P13 (d) véase el párrafo 2.34.
- P14 (c) véase el párrafo 2.35.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los conceptos y principios generales de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

Las entidades A y B son idénticas en todos los aspectos. Comenzaron a operar el 1 de enero de 20X1 y han realizado idénticas transacciones con las mismas contrapartes, están sujetas a los mismos sucesos y operan en el mismo entorno económico.

De conformidad con la *NIIF para las PYMES*, la entidad A reconoció una ganancia de 50 u.m. en 20X1 y una ganancia de 50 u.m. en 20X2.

La entidad B, por error, solo reconoció una ganancia de 40 u.m. en 20X1. Si no hubiera cometido ese error, habría reconocido una ganancia de 50 u.m. en 20X1 y una ganancia de 50 u.m. en 20X2.

De acuerdo con la Sección 10, una entidad debe reexpresar de forma retroactiva su información financiera para corregir el error de un periodo anterior y aplicar de forma prospectiva las estimaciones contables revisadas.

Se requiere:

Explicar, teniendo como referencia el objetivo y las características cualitativas de la información financiera, por qué la *NIIF para las PYMES* exige la reexpresión retroactiva para la corrección de errores de periodos anteriores y la aplicación prospectiva para las estimaciones contables.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Respuesta al caso práctico 1

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios (por ejemplo, inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales) que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) utiliza el objetivo y los conceptos del *Marco Conceptual* para establecer los requerimientos relativos a la información financiera. Para todos los aspectos de la información financiera hay alternativas disponibles que incluyen el reconocimiento, la eliminación, la medición, la clasificación, la presentación y la información a revelar. Para corregir errores de periodos anteriores, existen al menos dos alternativas:

- Corrección prospectiva (por ejemplo, la entidad B debería corregir el error en el periodo contable en el que se descubre, es decir, debería presentar 60 u.m. de ganancia para 20X2 y 40 u.m. como importe comparativo para 20X1), o
- Reexpresión retroactiva (por ejemplo, en la información comparativa presentada para 20X1 en sus estados financieros de 20X2, la entidad B debería reexpresar la ganancia como si el error nunca hubiera ocurrido, es decir, debería presentar 50 u.m. de ganancia para 20X2 y 50 u.m. como importe comparativo para 20X1).

Las características cualitativas se derivan del objetivo de los estados financieros con propósito de información general. Estas identifican las características de la información que pueden resultar de mayor utilidad para los inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales a la hora de tomar decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información de su informe financiero. Por consiguiente, sujeto a la restricción costo-beneficio, la maximización de las características cualitativas de la información financiera guiará los juicios profesionales necesarios para aplicar el objetivo de la información financiera.

Las características cualitativas más importantes son la relevancia y la fiabilidad (representación fiel). Las demás características cualitativas (como la comparabilidad) son menos importantes pero siguen siendo altamente recomendables.

Al desarrollar las normas de información financiera, sujeto a los efectos de la restricción de costos, el IASB elige la alternativa que se acerca más al logro del objetivo de la información financiera. Por consiguiente, la *NIIF para las PYMES* exige la reexpresión retroactiva para corregir errores de periodos anteriores. La reexpresión retroactiva da lugar a información relevante (el importe de 50 u.m. representa fielmente la ganancia obtenida por la entidad B tanto en 20X1 como en 20X2 de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. También es neutral y libre de error). La información resultante sobre el rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad B sería comparable con la de otras entidades que utilizan el mismo marco de información (por ejemplo, la entidad A) y permitiría a los usuarios comparar el rendimiento de la entidad B a través del tiempo (es decir, comparar 20X2 con 20X1).

Sin la reexpresión retroactiva, la ganancia de la entidad B para 20X2 parecería ser un 50% más alta que la ganancia para 20X1. Esto no representaría fielmente su rendimiento financiero en el tiempo y podría llevar a que inversores potenciales concluyan erróneamente que la entidad B es una compañía de alto crecimiento y que el crecimiento de la entidad A es simplemente estable durante el periodo de dos años.

En conclusión, la reexpresión retroactiva de errores de un periodo anterior es necesaria porque ofrece una representación más fiel de la situación financiera y el rendimiento financiero de una entidad, y maximiza las otras características cualitativas de la información financiera de la entidad que informa. De este modo, proporciona a los usuarios información que es congruente con el objetivo de la información financiera.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Caso práctico 2

El 1 de enero de 20X0, la PYME A compró una máquina por 1.000.000 u.m. para fabricar un producto químico. Si a la máquina se le realiza mantenimiento luego de que fabrique 50.000 unidades, se espera que fabrique unas 100.000 unidades antes de su descarte. El costo de mantenimiento se espera que sea de aproximadamente 90.000 u.m.

Luego de fabricar 100.000 unidades, se espera que la máquina no tenga valor alguno. No obstante, a los 10 años de su instalación o cuando la máquina haya fabricado 100.000 unidades, lo que ocurra primero, la PYME A está obligada por ley a desmantelar la máquina y a reciclar las piezas desmanteladas. La gerencia prevé utilizar los servicios de un especialista independiente para desmantelar y reciclar la máquina a un costo esperado de 150.000 u.m. aproximadamente.

Se requiere:

Explicar, teniendo como referencia la base contable de acumulación o devengo, cómo debe contabilizar la PYME A el mantenimiento de la máquina y su posterior desmantelamiento y reciclaje.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Respuesta al caso práctico 2

La base contable de acumulación o devengo describe los efectos de las transacciones y demás sucesos y circunstancias en los recursos económicos (activos) y en las reclamaciones (pasivos) de una entidad que informa durante los periodos en que dichos efectos tienen lugar, aunque los cobros y pagos en efectivo resultantes se produzcan en un periodo diferente. Esto es importante porque que la información sobre los recursos económicos y reclamaciones de una entidad que informa, y sobre los cambios en estos recursos y reclamaciones ocurridos durante un periodo, ofrece una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad, que la mera información sobre los cobros y pagos en efectivo durante dicho periodo.

Los elementos de los estados financieros son los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos y los gastos. Los ingresos y los gastos se definen en relación con los activos y pasivos, lo que otorga solidez al concepto de base contable de la acumulación o devengo que subyace a la *NIIF para las PYMES*.

Sin la base contable de acumulación o devengo, la gerencia tendría amplia discreción para determinar las ganancias de un periodo. Por ejemplo, la gerencia de la PYME A podría alisar las ganancias creando una provisión para 20X1–20X4 por tareas de mantenimiento a realizarse al comienzo de 20X5, cuando no existe una obligación presente (es decir, antes de que la PYME A tenga un pasivo). Y a la inversa, en periodos de rentabilidad inusualmente baja, la gerencia de la PYME A podría verse tentada a aumentar las ganancias de forma ficticia revirtiendo parte de dicha provisión. La *NIIF para las PYMES* no permite esta práctica; en ausencia de una obligación presente como resultado de un suceso pasado (a veces denominado suceso que da origen a la obligación), no se debe reconocer ningún pasivo.

Utilizando la base contable de acumulación o devengo, la PYME A debe reconocer un pasivo por el mantenimiento de la máquina solo después de que este se haya realizado. Cuando se realiza el mantenimiento de la máquina, la PYME A queda obligada a pagar por dicho mantenimiento, es decir, tiene la obligación legal de remunerar al proveedor del servicio y la liquidación de esta obligación dará lugar a una salida de recursos de la entidad (por ejemplo, el pago de aproximadamente 90.000 u.m. en efectivo). La PYME A no tiene una obligación presente hasta que se realiza el mantenimiento, ya que podría evitarlo vendiendo la máquina o interrumpiendo su uso.

De manera semejante, la PYME A reconoce un pasivo por dismantelar y reciclar la máquina solo cuando tiene la obligación presente de hacerlo. Al instalar la máquina, la PYME A queda obligada a dismantelarla y a reciclarla, y es probable que para liquidar esta obligación, se produzca una salida de beneficios económicos futuros de la entidad (aproximadamente 100.000 u.m.). Dado que el costo del dismantelamiento forma parte del costo de la máquina, se reconoce el activo correspondiente. Por consiguiente, el costo de dismantelar y reciclar la máquina se reconoce como un gasto cuando se vende el inventario producido por la máquina, ya que la parte de la vida útil de la máquina consumida en la fabricación del inventario vendido se incluye en el costo de dicho inventario.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Caso práctico 3

La PYME A adquirió una colección de objetos personales de una actriz famosa. La entidad conserva la colección para obtener plusvalías y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Se requiere:

Describir cómo debería contabilizar su colección la PYME A, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Respuesta al caso práctico 3

A partir de la fecha en que la colección es controlada por la PYME A (es decir, a partir de la fecha en que la PYME A puede venderla y evitar que otros accedan a dicha colección), es un activo de la PYME A porque esta espera obtener beneficios económicos futuros provenientes de la colección (es decir, plusvalías que se obtendrían eventualmente a través de la venta).

La *NIF para las PYMES* no especifica de forma explícita cómo contabilizar este tipo de colecciones adquiridas como reserva de riqueza.

Nota: La colección no se encuentra dentro del alcance de las siguientes secciones:

- Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, porque no se mantiene para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a otros o con propósitos administrativos.
- Sección 13 *Inventarios*, porque no se mantiene para la venta en el curso ordinario de las operaciones, ni en el proceso de producción con vistas a esa venta, y tampoco es un material o artículo de suministros que se consumirá en el proceso productivo o en la prestación de servicios.
- Sección 16 *Propiedades de Inversión*, porque no es un terreno o edificio.
- Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*, porque no es un activo financiero.

Dado que la *NIF para las PYMES* no especifica de forma explícita cómo contabilizar la colección, de acuerdo con el párrafo 2.35, la PYME A debe desarrollar una política contable que dé lugar a información relevante y fiable.

Si se aplica la base contable de acumulación o devengo, la colección se debe reconocer en la fecha en que la PYME A la controla por primera vez. A partir de esa fecha, es probable que haya una entrada de beneficios económicos futuros a la entidad derivados de la colección. En esa fecha, el costo del activo (la colección) puede ser medido de forma fiable (es decir, por su precio de compra).

Al desarrollar su política contable para medir la colección después de su reconocimiento inicial, la PYME A aplicaría, por analogía, los tratamientos contables requeridos por la *NIF para las PYMES* para activos similares.

En consecuencia, por analogía a los requerimientos de la Sección 16, la PYME A podría contabilizar la colección al valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo en el que tienen lugar. La aplicación de los requerimientos de la Sección 16 debería dar lugar a información relevante que se pueda determinar con fiabilidad.