

# Guía NIIF para Pymes

**Norma Internacional de Información  
Financiera para Pymes**



Incluye:  
Más de 360 ejercicios  
Casos prácticos  
Preguntas y respuestas

**Helio Fabio Ramírez Echeverry  
Luis Eduardo Suárez Balaguera**



Publicación del  
**GRUPO DE INVESTIGACIÓN GESTIÓN Y  
APOYO A MIPYMES**  
UNIVERSIDAD LIBRE - COLOMBIA

ISBN 978-958-8534-77-0

RAMÍREZ, Helio Fabio - SUÁREZ, Luis Eduardo - Guía NIIF para PYMES  
Bogotá-Cali: Universidad Libre, 2012. Primera edición.  
438 p. 17 x 24cm

Normas Internacionales - NIIF-IFRS-NIC-IAS- PYMES  
Investigación - Gestión- Estándares Internacionales de Información Financiera-IASB-  
Fundación IFRS- Secciones-fundamento de las conclusiones- pequeñas y  
medianas empresas.

CEP-Banco de la República- Biblioteca Luis Ángel Arango

Primera edición: Mayo de 2012

Helio Fabio Ramírez, Luis Eduardo Suárez  
Guía NIIF para Pymes

© 2012

Universidad Libre - Colombia

Centro de Investigaciones Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables  
Carrera 70 No. 53-40 - Bloque C, Tel.: 423 2741

ISBN: 978-958-8534-77-0

Concepto de carátula:  
Francisco Javier Ramírez Salazar  
franciscoramsa@gmail.com

Diseño, diagramación e impresión:  
Editorial Kimpres Ltda.  
PBX: 413 6884  
www.kimpres.com  
Mayo de 2012, Bogotá, D.C.

Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio sin la autorización escrita  
de los autores.



## Directivos

Luis Francisco Sierra Reyes  
Presidente Nacional

Nicolás Enrique Zuleta Hincapié  
Rector Nacional

Pablo Emilio Cruz Samboni  
Secretario General

Antonio José Lizarazo Ocampo  
Censor Nacional

Eurípides de Jesús Cuevas Cuevas  
Presidente Sede Principal

Fernando Dejanón Rodríguez  
Rector Seccional

Clara Inés Camacho Roa  
Decana Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables

Alirio Pantoja Ibáñez  
Secretario Académico Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables

Luis Humberto Beltrán Galvis  
Director Centro de Investigaciones  
Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables



## Directivos Seccional Cali

Esperanza Pinillos Saavedra  
Presidente Seccional Cali

Luis Fernando Parra Villanueva  
Rector Seccional Cali

Samuel Alberto Sánchez Cabrera  
Director Programa Contaduría Pública

Ana Cecilia Manrique Zuluaga  
Secretaria Académica Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables

Arnaldo Ríos Alvarado  
Director Seccional de Investigaciones

Ximena Sánchez Mayorga  
Directora Centro de Investigaciones Programa Contaduría Pública



# Tabla de contenido

---

Prólogo .....	9
Introducción .....	11

## **CAPÍTULO 1. FUNDAMENTACIÓN E INVESTIGACIÓN**

1.1 Breve análisis de la investigación contable .....	13
1.2 Caracterización del proceso de estandarización contable .....	16

## **CAPÍTULO 2. MODELOS DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA MIPYMES (MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES)**

2.1 Modelo ISAR .....	31
2.2 Modelo canadiense .....	32
2.3 Modelo español .....	33
2.4 Otros modelos .....	34
2.5 Modelo IASB .....	34

## **CAPÍTULO 3. EL PROCESO DE FORMACIÓN DE LA NIIF PARA PYMES DE IASB**

3.1 Cronología .....	39
3.2 La NIIF para las Pymes final: principales cambios con respecto al proyecto de norma .....	44

3.3	Fundamentos de las conclusiones .....	47
3.4	Criterios de tamaño cuantificados .....	59
3.5	Idoneidad de la NIIF para las Pymes para las entidades muy pequeñas: las “micros” .....	59
3.6	Pequeñas y medianas entidades .....	60
3.7	Los usuarios de los estados financieros de las Pymes preparados utilizando la NIIF para las Pymes .....	61

## **CAPÍTULO 4. RESUMEN, TALLERES Y CASOS PRÁCTICOS NIIF PARA PYMES DE IASB**

4.1	SECCIÓN 1: Pequeñas y medianas entidades .....	64
4.2	SECCIÓN 2: Conceptos y principios generales .....	70
4.3	SECCIÓN 3: Presentación de estados financieros .....	76
4.4	SECCIÓN 4: Estado de situación financiera .....	88
4.5	SECCIÓN 5: Estado del resultado integral y estado de resultados .....	96
4.6	SECCIÓN 6: Estados de cambios en el patrimonio y estado de resultados .....	108
4.7	SECCIÓN 7: Estado de flujos de efectivo .....	125
4.8	SECCIÓN 8: Notas a los estados financieros .....	131
4.9	SECCIÓN 9: Estados financieros consolidados y separados .....	149
4.10	SECCIÓN 10: Políticas contables, estimaciones y errores .....	153
4.11	SECCIÓN 11: Instrumentos financieros básicos .....	164
4.12	SECCIÓN 12: Otros temas relacionados con los instrumentos financieros .....	175
4.13	SECCIÓN 13: Inventarios .....	180
4.14	SECCIÓN 14: Inversiones en asociadas .....	188
4.15	SECCIÓN 15: Inversiones en negocios conjuntos .....	199
4.16	SECCIÓN 16: Propiedades de inversión .....	209
4.17	SECCIÓN 17: Propiedades, planta y equipo .....	217
4.18	SECCIÓN 18: Activos intangibles distintos de la plusvalía .....	225
4.19	SECCIÓN 19: Combinaciones de negocios y plusvalía .....	239
4.20	SECCIÓN 20: Arrendamientos .....	256
4.21	SECCIÓN 21: Provisiones y contingencias .....	274

4.22 SECCIÓN 22: Pasivos y patrimonio .....	289
4.23 SECCIÓN 23: Ingresos de actividades ordinarias .....	296
4.24 SECCIÓN 24: Subvenciones del gobierno.....	315
4.25 SECCIÓN 25: Costos por préstamos.....	325
4.26 SECCIÓN 26: Pagos basados en acciones.....	332
4.27 SECCIÓN 27: Deterioro del valor de los activos .....	339
4.28 SECCIÓN 28: Beneficios a los empleados.....	345
4.29 SECCIÓN 29: Impuesto a las ganancias .....	371
4.30 SECCIÓN 30: Conversión de la moneda extranjera .....	390
4.31 SECCIÓN 31: Hiperinflación .....	396
4.32 SECCIÓN 32: Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa .....	401
4.33 SECCIÓN 33: Informaciones a revelar sobre partes relacionadas.....	414
4.34 SECCIÓN 34: Actividades especiales .....	418
4.35 SECCIÓN 35: Transición a la NIIF para las Pymes.....	421
Bibliografía .....	435





## Prólogo

---

Es innegable la vinculación entre la contabilidad y el desarrollo económico de los países. Tal como los autores plantean en esta obra, los estándares internacionales de contabilidad e información financiera ya no pueden considerarse como un factor alejado de la realidad económica. Aún simplificando las normas con eliminaciones de aspectos que no son relevantes en su quehacer, las pequeñas y medianas empresas no se desvinculan de los mercados y por ello, sus Estados Financieros deben seguir las normas para la información de usuarios interesados en los mismos.

El presente libro se puede considerar como muy interesante, tanto por su estructura, como por la forma en que está redactado, así como en la exposición de conceptos con numerosos casos y ejemplos prácticos. Es para mí un gusto prologarlo, tanto por el valor e interés para el público, como por la utilidad en los ámbitos universitarios.

En sus más de 400 páginas, se abordan algunos enfoques de investigación contable en el último siglo, los modelos de información contable para pequeñas y medianas empresas y en esa línea se cuestionan y discuten aspectos prácticos de aplicabilidad y de puesta en marcha en el modelo más reciente impulsado por el *International Accounting Standards Board* (IASB).

Los dos primeros capítulos del libro reflejan, de una forma tan acertada como didáctica, los conceptos básicos del proceso de formación de las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas. Esta descripción aparece como la piedra fundamental de la metodología que sustenta las características propias de dichas normas.

Por lo tanto, el objetivo de esta obra identificada como guía de aplicación de normas gira en torno a una propuesta de tratamiento de la contabilidad, que cubre las necesidades expuestas en la implantación analizada en la práctica profesional. Para ello se aporta una metodología que intenta explicar el tratamiento contable en las empresas de forma novedosa en su planteamiento didáctico y es fruto de la experiencia en las aulas. Las aportaciones u objetivos concretos del manual se centran en los siguientes aspectos:

- Fusiona la visión contable interna y externa, permitiendo conocer el proceso contable.
- Combina el análisis de las normas como un ciclo continuo, exponiendo los registros en los libros correspondientes.
- El tratamiento teórico contable se completa con una constante referencia a ejemplos, fortaleciendo los contenidos teóricos expuestos.

Para materializar los objetivos, se desarrollan cuatro capítulos, resultando el último de ellos con treinta y cinco secciones en las que se desarrollan los Talleres de NIIF para PYMES del IASB.

La guía genera una aproximación pedagógicamente eficiente para que el alumno evalúe y comprenda la problemática de la contabilidad en esta categoría de empresas, que representa -en la mayor parte de Latinoamérica- cerca del noventa por ciento del total. Por tanto, considero que el libro otorga alto nivel de valor agregado a estudiantes y profesionales en actividades de asesoramiento y aplicación de las NIIF para PYMES.

NORMA PONTET UBAL, *Ph.D.* en Contabilidad  
Catedrática de Contabilidad Gerencial  
Universidad ORT Uruguay



# Introducción

---

Sobre el origen y clasificación de la contabilidad y de la investigación contable, existe amplia literatura. Por tanto, en el presente texto, se enuncian las principales orientaciones y escuelas, como forma de contextualizar sus orígenes. Principalmente, como el camino que permite mostrar las bases y fundamentos del modelo contable internacional, que finalmente conduce a la emisión de la norma internacional de información financiera para PYMES (NIIF para PYMES), objeto de este libro guía.

Las bases y fundamentos mencionados se abordan de manera resumida, presentando dos enfoques: el americano que conduce a los fundamentos y a principios contables (US GAAP) aplicados en Norteamérica; y el internacional que se refiere al origen y emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera NIIF o IFRS.

También se presentan diferentes modelos, aplicables en el contexto mundial a la contabilidad para PYMES, haciendo énfasis en el de la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB). De este último modelo, se muestran los fundamentos de las conclusiones de IASB y una aproximación cronológica al proceso desarrollado por ella, que condujo, finalmente, a la emisión de la primera versión de la NIIF para PYMES.

Este temario permite al lector entender las razones que llevaron al IASB a tomar decisiones; de esta manera, se pueden inferir las diferencias que existen entre las NIIF plenas o completas, como las llaman, y la NIIF para PYMES.

A partir de este punto, en muchos casos apoyados en el material de entrenamiento emitido por IASB, este libro consigna un valioso material de estudio

compuesto por el resumen de cada una de las 35 secciones de la NIIF para PYMES. Está acompañado de cuestionarios de evaluación, casos prácticos y talleres, con sus correspondientes respuestas, los cuales permiten poner a prueba el conocimiento.

# Fundamentación e investigación

## 1.1 Breve análisis de la investigación contable

Destacados tratadistas han emprendido el análisis histórico de la contabilidad y de la investigación contable, y han demostrado la importancia de esta última para ayudar a conocer mejor el pasado, el presente y, de alguna manera, visualizar el futuro de la contabilidad. En tal sentido, Jorge Tua Pereda sitúa el comienzo del período científico en 1846, con la escuela Lombarda de Francesco Villa, cuando ésta separa la teneduría de libros de la verdadera ciencia contable (MACHADO, 2003). Otros autores que comparten esta apreciación son Montesinos y Melis; este último reconoce a Villa como el promotor de la contabilidad científica, indicando que, a partir de su obra, es cuando la contabilidad se ha convertido en verdadera ciencia.

Sin embargo, dado que los planteamientos de Villa no eran formalizaciones matemáticas, sino, más bien, semánticas, se asume, por parte de autores como Montesinos, que los intentos por darle a la contabilidad un carácter de disciplina formal, aproximándola a la teoría matemática, corresponden a una tendencia de finales del siglo XIX y comienzos del XX. Y que el pionero fue Eugene de Fages de Latour, en 1924. Posteriormente, se consolida esta etapa científica, enfoque integral, según Montesinos, a finales de la década de los cincuenta, cuando Richard Mattessich nos introduce a la formulación matricial de los sistemas contables, con su artículo “Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable”.

Aunque existen diversas clasificaciones que se aprecian en la amplia literatura sobre el tema, en la historia de la investigación contable deberían considerarse

sólo dos grandes etapas: la remota y la reciente. La remota, desde tiempos prehistóricos hasta 1494, cuando aparece la partida doble, divulgada por Paccioli, la cual rompe la historia de la contabilidad en dos. Esta etapa se caracteriza por las prácticas empíricas con pocas o nulas manifestaciones de investigación.

En cuanto a la etapa reciente, podemos ubicarla desde 1495 hasta nuestros días, y se divide en tres periodos. El primero, desde 1494 hasta 1794, se identifica por el desarrollo de los principios de la partida doble. El segundo, desde 1795 hasta 1930, se reconoce por la aparición de las escuelas y doctrinas contables. Y el tercero, desde 1931 hasta nuestros días, se caracteriza por la formación de los principios contables y los Estándares Internacionales de Contabilidad.

Sobre el primer periodo de la etapa reciente, no vamos a agregar información alguna, pues las manifestaciones de investigación fueron muy rudimentarias y escasas; a tal punto que solo permitieron consolidar el manejo de la partida doble. El segundo período cubre desde 1795 (aproximadamente 20 años después de haberse iniciado la Revolución Industrial) hasta 1930. En este periodo, aparecen las escuelas y doctrinas contables, que hacen importantes aportes, fruto de la investigación. Entre las más destacadas se encuentran la escuela Lombardo Austriaca, liderada por Francesco Villa, a la cual nos referimos anteriormente. Otra importante escuela fue la llamada Materialista o Bestana, con Fabio Besta a la cabeza, que surge en 1891 y plantea el enfoque económico de la contabilidad patrimonial; de esta manera, se rompe la trayectoria tecnicista que tenía hasta entonces la contabilidad, y se da comienzo a un enfoque científico de la misma.

Posteriormente, aparecen diferentes doctrinas como la Italiana, la Francesa, la Alemana, la Española y la Americana; todas con enfoque utilitarista. También aparecen los reportes de información financiera, fruto de la investigación, los cuales hacen importantes aportes al estudio de la contabilidad. Tal es el caso de la doctrina económico-hacendal (Italia 1926), la teoría estática del balance (Francia), el aporte alemán con Schanalenbach, que enuncia la teoría dinámica del balance y presenta la primera propuesta formal de un plan de cuentas bien elaborado, que más tarde da lugar al plan contable alemán. Por su parte, Schneider, con su obra "Contabilidad Industrial", hace grandes aportes a la contabilidad de costos. Hasta aquí, se puede hablar de investigación aplicada.

Finalmente, el tercer periodo (desde 1931 hasta nuestros días) se origina a raíz de la crisis norteamericana, con la gran depresión de los años 30. En este último periodo, pueden distinguirse dos importantes tendencias, en cuanto al método: la

relacionada con la denominada investigación contable positiva, y la que comienza a trabajar propiamente el método de investigación científica.

En la primera tendencia, la investigación contable, fuertemente influenciada por la escuela positivista comtiana<sup>1</sup> y el pragmatismo anglosajón, formula y desarrolla los principios de contabilidad generalmente aceptados. Estos fueron esparciéndose por el mundo: en Norteamérica, fueron denominados US GAAP; en los demás países, tomaron el nombre del país y la terminación GAAP. Por ejemplo: UK GAAP, Alemania GAAP, hasta 1970, cuando aparecen los Estándares Internacionales de Contabilidad y, posteriormente, cuando los denominados US GAAP entran en proceso de convergencia con los estándares internacionales.

Varios factores contribuyeron a la popularidad de la investigación empírica contable (RYAN, 2004), en las últimas tres décadas: 1) el desarrollo de la tecnología informática, 2) el establecimiento de grandes bases de datos de cotizaciones y 3) el creciente número de profesores de contabilidad, especialmente en EE.UU., con formación económica y/o cuantitativa y poca o ninguna experiencia contable.

En cuanto a la segunda tendencia, se caracteriza por una notable evolución de carácter científico de la contabilidad y de la investigación contable. Ejemplo de ello es el estudio de un modelo coherente de determinación del beneficio (renta). Y el establecimiento de un modelo que remarcaba la capacidad de generar beneficios, al que le siguió el programa de establecimiento de normas del ASC (en el Reino Unido), que constituyó un estímulo para la investigación, centrado en cuestiones relacionadas con la medición de la renta.

Este método comienza con una teoría bien enunciada. Se expresa en forma de modelo matemático, y se usa para formular hipótesis que expresan relaciones entre conjuntos de variables dependientes e independientes. Entre los tratadistas más destacados que siguen esta línea, se puede mencionar a Mattessich, Higiri y Devine, cuyas aportaciones versan sobre la aplicación de las modernas técnicas en contabilidad y la axiomatización.

Otros autores eran partidarios de un enfoque basado en la utilidad de la decisión, lo cual conducía a determinar cómo los objetivos de los estados financieros constituían el punto de partida para la investigación contable financiera.

---

<sup>1</sup> Nombre tomado de Auguste Comte, filósofo francés creador de la Escuela Positivista. 1798-1857.

A continuación, analizaremos lo que ha significado el proceso de estandarización contable. Inicialmente, nos basamos en el enfoque norteamericano que conduce a la expedición de principios de general aceptación en Norteamérica, denominados US GAAP; luego, con los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, denominados NIIF o IFRS.

## 1.2 Caracterización del proceso de estandarización contable

Para algunos tratadistas, el origen del proceso de estandarización contable se ubica en el intento de normalizar la práctica contable en el ámbito internacional. Este logró un importante avance cuando, en 1962, se creó el Centro de Investigación y Educación para la Contabilidad Internacional, en la Universidad de Illinois (VÁSQUEZ, 2000).

Sin embargo, al leer la vasta literatura sobre el tema, podemos apreciar que los principios contables americanos (estructurados desde antes de mitad del siglo anterior), diseñados para ser aplicados por las empresas que integran el mercado público de valores y algunas empresas de la industria, constituyen un amplio conjunto de reglas contables que tienen características de estándar y, de alguna manera, en muy buena parte dieron fundamento a las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera.

Sobre el primer tema, no es necesario profundizar, lo que permite dar paso al segundo acápite; para ello, se inicia con una breve mirada al devenir histórico de los principios contables de general aceptación americanos (GAAP), que tiene su origen en los hechos surgidos en la economía norteamericana. Dichos hechos condujeron a la llamada gran depresión de los años 30 en los Estados Unidos (1928 a 1936), pasando luego a su estructuración y desarrollo, como se muestra a continuación.

### 1.2.1 Enfoque norteamericano que conduce a US GAAP

La crisis del 1929 (Cachanosky, 2007) es una de las más importantes en la historia económica, quizá no tanto por su magnitud, sino por todas las implicancias y consecuencias que trajo consigo. Luego de la crisis, la teoría económica sufrió un gran cambio al intentar buscar no sólo sus causas, sino para prevenir este tipo de situaciones. Si bien la crisis se desata en octubre de 1929, sus orígenes pueden ubicarse a principios de la década del 20.

La Primera Guerra Mundial (1914-1918) había favorecido a los Estados Unidos de una manera espectacular, lo convirtió en el principal proveedor de materias primas y productos alimenticios e industriales. También se constituyó en el principal acreedor del mundo y su influencia en Europa era fundamental.

A partir de 1926, ese modelo económico entró en declive. La saturación del mercado y el descenso de la demanda provocaron una disminución de la inversión industrial. El campo se vio afectado por una crisis de sobreproducción y los agricultores sufrieron una sustancial reducción de sus beneficios. Es importante tener en cuenta que la economía norteamericana de los años veinte se sustentaba sobre frágiles pilares, pues, después de tener una sobreproducción, en buena parte, el norteamericano promedio se orientó a la especulación. Una sustanciosa parte de las ganancias empresariales no era destinada a la mejora de la productividad, sino a negocios fáciles y rápidos.

Los excedentes monetarios iban a parar a las bolsas donde se adquirían acciones a bajo precio y se vendían en cuanto su cotización fuera elevada. Parte del problema radicaba en que la fuerte demanda de acciones se sustentaba en capitales obtenidos mediante créditos: los bancos prestaban dinero con la sola garantía de las acciones adquiridas.

El 24 de octubre de 1929 ha recibido el nombre de "Jueves negro". Las razones de tal apelativo residen en que ese día la Bolsa de Nueva York, el mayor mercado de valores del mundo, se hundió y arrastró consigo a la ruina a miles de inversores, lo cual desató una crisis que condujo a la depresión de los años 30.

Resultados de la crisis:

- La crisis bursátil repercutió en toda la economía norteamericana.
- La miseria se instaló en lo cotidiano de los americanos medios.
- El comercio redujo sus actividades al mínimo debido al hundimiento de la economía norteamericana.
- Unas 32.000 empresas desaparecieron entre 1929 y 1932.
- La banca se hundió al no poder afrontar las pérdidas de los préstamos concedidos.
- Numerosos bancos quebraron (sólo en Estados Unidos más de 5.000; mundialmente, más de 15.000).
- La ruina.

En los siguientes textos (Ortiz, 1983) se aprecia el punto de vista de diferentes actores sobre los hechos y consecuencias de la gran depresión de los años 30.

**DOCUMENTO 1: La gran Depresión. Vista por el presidente Hoover (norteamericano)**

*En un sentido amplio la causa primera de la Gran depresión fue la guerra de 1914-18. Sin la guerra no se hubiera producido una depresión de análogas dimensiones. Hubiera podido producirse una recesión cíclica normal, pero con la periodicidad habitual, este reajuste incluso no se había localizado en esta época particular y no se había transformado en la Gran Depresión. La Gran Depresión constituyó un proceso en dos etapas, compuestas de varias fases. Nosotros tuvimos una recesión normal debido a causas internas, que se inicia con el crash bursátil de octubre de 1929, estábamos en camino a recuperarnos cuando las dificultades europeas se alzaron con la fuerza de un huracán y nos alcanzaron en abril de 1931. Así la Gran Depresión no había comenzado verdaderamente en Estados Unidos.*

*Se ha afirmado que el crash bursátil americano había demolido la economía mundial, de hecho no es así. Un estudio de la oficina Nacional de Investigación Económica afirma. "Varios países habían entrado en una fase de recesión en 1927 y en 1928, bastante antes de la fecha tomada de ordinario para marcar el comienzo de la crisis en Estados Unidos, es decir el crash de Wall Street en octubre de 1929.*

*H. Hoover: Memorias. Nueva York, 1952. (En: [www.siglo20.org](http://www.siglo20.org))*

**DOCUMENTO 2: La visión de un economista:**

*El mundo comienza a darse cuenta desde hace algunas semanas sobre todo de que estamos pasando por una de las mayores depresiones en la industria que se han conocido. El descenso en los precios es en todos los países uno de los más fuertes y rápidos, con la sola excepción quizás de 1921. Desde principios del presente año, el precio medio de los productos de consumo artículos, tales como el cobre, el caucho, la plata alcanzan su más baja cotización mientras que otros vuelven a los precios de anteguerra. En tales circunstancias, es inevitable que se produzca un gran retraimiento en los negocios. Las nuevas empresas se ven detenidas y retrasadas en todas partes del mundo, y los comerciantes están sufriendo importantes pérdidas por doquier. Este retraimiento afecta igualmente a los Estados Unidos de Norteamérica- pero ocurre que en aquel país no parecen tomar la situación tan en serio como fuera menester. Y esto constituye, sin duda, un elemento peligroso. En la actualidad, en efecto, Wall Street se ilusiona con la esperanza de que ésta- es una de tantas depresiones de menor cuantía, como ocurrió, por ejemplo en 1924. Creo totalmente errónea semejante interpretación. «Mr. J. Maynard Keynes nos habla de la crisis mundial». El Sol (Madrid), 10 de junio de 1930*

**DOCUMENTO 3: Testimonio de un accionista.**

*Muy pronto, un negocio mucho más atractivo que el teatral atrajo mi atención y la de mi país. Era un asuntillo llamado mercado de valores. (Mi sueldo semanal en Cocoteros era de unos dos mil, pero esto era calderilla en comparación con la pasta que ganaba teóricamente en Wall Street). Si uno compraba ochenta mil dólares de acciones, sólo tenía que pagar en efectivo veinte mil. El resto se le dejaba a deber al agente. El mercado siguió subiendo y subiendo lo más sorprendente del mercado, en 1929, era que nadie vendía una sola acción. la gente compraba sin cesar(...) Lamentaba desprenderme de cualquier acción, pues estaba seguro de que iban a doblar su valor en pocos meses ( ) El fontanero, el carnicero, el panadero, el hombre del hielo, todos anhelantes de hacerse ricos, arrojaban sus mezuquinos salarios -y en muchos casos, sus ahorros de toda la vida- en Wall Street. Un día concreto, el mercado empezó a vacilar. Unos cuantos de los clientes más nerviosos fueron presas del pánico y empezaron a descargarse (...) Al principio las ventas se hacían ordenadamente, pero pronto el pánico echó a un lado el buen juicio y todos empezaron a lanzar al ruedo sus valores. Luego el pánico alcanzó a los agentes de Bolsa, quienes empezaron a chillar reclamando los márgenes adicionales y los agentes empezaron a vender acciones a cualquier precio (...). Luego, un martes espectacular, Wall Street tiró la toalla y se derrumbó. Eso de la toalla es una frase adecuada, porque para entonces todo el país estaba llorando. El día del hundimiento final, mi amigo, Max, Gordon me telefoneó desde Nueva York Todo lo que dijo fue: ¡Marx, la broma ha terminado! Groucho Marx, Groucho y yo. Barcelona, Tusquets Editores, 1980.*

Como se aprecia, ante el desplome del mercado de valores, se hizo presente la necesidad de intervenir y reestructurar el mismo; para ello, el gobierno crea, en 1934, la SEC (Securities and Exchange Commission), con la función de regular el mercado público de valores en Norteamérica, fue autorizada por el gobierno para expedir los principios de contabilidad. Esta entidad, consciente de las fortalezas y unión del gremio de Contadores en el AIA (American Institute of Accountants, Instituto Americano de Contadores), le transfiere la citada facultad de expedir los principios contables de general aceptación-GAAP.

En aquel tiempo, no existía estructura ni entidad que fijara estándares de contabilidad (WorldLingo). La SEC animó el establecimiento de normas contables, mediante cuerpos privados con el Instituto Americano de Contadores, creyendo que el sector privado tenía el conocimiento, los recursos y los talentos apropiados.

El Instituto Americano de Contadores (AIA) y la Bolsa de Valores de Nueva York organizan el Comité de Procedimientos Contables (CAP) para tratar temas contables específicos. Este Comité, entre 1938 y 1959, emitió 51 Boletines de Investigación Contable (ARB). Posteriormente, como aspecto importante por

resaltar en la historia de la normatividad contable americana, en 1959, el Comité de Procedimientos Contables (CAP) fue sustituido por la Junta de Principios Contables (APB) del AICPA y se le asignó, como labor fundamental, resolver temas contables específicos y desarrollar una estructura teórica contable con un marco amplio de principios contables coordinados y estructurados sobre la base de postulados contables.

A finales de los años 60, la prensa publicaba los abusos que se cometían en los principios contables. En 1971, en respuesta a esta publicidad, el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, nombró dos grupos de estudio: uno para el establecimiento de principios contables y otro para los objetivos de los estados financieros. El primero, en 1973, acabó sustituyendo el APB por el FASB, Financial Accounting Standards Board (Organismo que, incluso actualmente, establece normas contables en EE.UU.) y el segundo grupo de estudio dio lugar al informe Trueblood<sup>2</sup>. El informe del Comité Trueblood, titulado "Objectives of Financial Statements" y publicado en octubre de 1973, adoptó el enfoque de la utilidad en la toma de decisiones y, en concreto, puso su atención en los flujos de caja futuros<sup>3</sup>.

Estos dos importantes hechos aún se mantienen: a) El FASB, una importante organización que provee guías para los reportes financieros. Su misión es establecer y mejorar los estándares de la contabilidad financiera y la forma de reportar, utilizando la discusión pública, en la que se da la participación de los emisores, auditores y demás usuarios de la información financiera. Actualmente, está participando activamente en proceso de convergencia entre los US GAAP y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). b) Igualmente, tanto los US GAAP como las NIIF adoptaron el enfoque de la utilidad en la toma de decisiones y vienen aplicando los flujos de efectivo. La posición basada en la utilidad de la decisión, para atención a las necesidades del usuario (accionista e inversor), aplicaba futuros flujos de caja, pero no tuvo el éxito esperado. No se podía derivar ninguna base simple para la fijación de normas contables, a partir del análisis de necesidades de los usuarios<sup>4</sup>. A pesar de ello, como se verá

<sup>2</sup> Ibid RYAN, Bob y otros. Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad. Barcelona: Ediciones Deusto. 2004. p. 134.

<sup>3</sup> ZEFF, Stephen. La evolución del marco conceptual para las empresas mercantiles en Estados Unidos.

<sup>4</sup> RYAN, Bob y otros. Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad. Barcelona: Ediciones Deusto. 2004. p. 140.

más adelante, estos temas fueron adoptados por las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera (NIIF), y se interesaron en tener un marco conceptual que proporcionara fundamentos rigurosos para el desarrollo lógico de las normas contables.

El FASB, después de doce años de trabajo (entre 1973 y 1985), emitió sus “Declaraciones de Conceptos” sobre Contabilidad Financiera. En él, pretendía poner de manifiesto los objetivos y fundamentos que constituyen la base para el desarrollo de las normas de contabilidad financiera y presentación de Estados Financieros. Se considera que estas declaraciones de conceptos, constituyen el Marco Conceptual del FASB.

“Entre 1974 y 1985, el FASB dio a conocer 30 publicaciones en su gran proyecto de Marco Conceptual:

- 8 borradores de discusión
- 7 informes de investigación
- 8 proyectos previos
- 1 invitación a realizar comentarios y
- 6 Declaraciones de Conceptos.

Estas totalizan más de tres mil páginas.

Robert T. Sprouse, miembro del FASB, donde desempeñó el cargo de vicepresidente desde 1975 hasta 1985, ha afirmado que fueron dos los factores que condujeron a este grupo a embarcarse en el proyecto del Marco Conceptual. En primer lugar, porque se sintieron obligados a continuar el trabajo del Comité Trueblood [Sprouse, 1988, p. 124]. En segundo lugar, porque necesitaban un entramado de conceptos como apoyo para desarrollar los seis proyectos técnicos de su agenda inicial: costes de investigación y desarrollo, contingencias, arrendamientos, conversión de moneda extranjera, información por segmentos e importancia relativa.” (ZEFF, 1999).

El FASB define su marco conceptual como un “constructo lógico-deductivo en el que se interrelacionan un conjunto de objetivos y conceptos que buscan proporcionar coherencia y credibilidad al proceso de normalización e información financiera externa” (Sierra, 2004).

El marco normativo del FASB, está constituido por:

- Marco Conceptual.
- Declaraciones sobre Conceptos de Contabilidad Financiera (SFAC).

- Declaraciones sobre Normas de Contabilidad Financiera (SFAS).
- Interpretaciones (FIN).
- Diversos APB y ARB vigentes.

Las Declaraciones, citadas en el párrafo anterior, se pueden estructurar en diversos conceptos que se abordan y se pueden estructurar en los siguientes: usuarios y objetivos de los estados financieros, las hipótesis contables básicas, las características cualitativas de la información contable, elementos de los estados financieros, igual que el reconocimiento y medición de los citados elementos de los estados financieros. El marco conceptual, desarrollado por el FASB, posee información adecuada, la cual sirve como base para estructurar el reporte de contabilidad teniendo en cuenta los elementos de los Estados Financieros.

### ***1.2.2 Enfoque internacional que conduce a las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera***

Sin entrar a detallar mayores antecedentes, se puede afirmar que las normas, como tal, tienen su origen en el año 1973, cuando nace el International Accounting Standards Committee (IASC) (Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad), en cuya constitución participaron organizaciones profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de Norte América. Este organismo de carácter profesional, de derecho privado con vocación global, tenía como objetivo fundamental elaborar y dar a conocer normas contables aplicables a los Estados financieros de las empresas, principalmente las que participan en el mercado público de valores.

El IASC, en octubre de 1975, publicó la Norma Internacional de Contabilidad N° 1, denominada “Exposición de Políticas Contables”. De ahí hasta el año 2001, cuando el IASC fue sustituido por IASB, publicó cuarenta y un Estándares Internacionales de Contabilidad, denominados IAS o NIC, de las cuales al año 2012 estaban vigentes 29, como se muestra a continuación.

- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 2 Inventarios
- NIC 3 (Sustituida por la NIC 27 y la NIC 28)
- NIC 4 (Sustituida por la NIC 16, la NIC 22 y la NIC 38)
- NIC 5 (Sustituida por la NIC 1)
- NIC 6 (Sustituida por la NIC 15)

- NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo
- NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables
- NIC 9 (Derogada por la NIC 38)
- NIC 10 Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance
- NIC 11 Contratos de Construcción
- NIC 12 Impuesto a las Ganancias
- NIC 13 (Sustituida por la NIC 1)
- NIC 14 (Sustituida por la NIIF 8)
- NIC 15 (Derogada)
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 17 Arrendamientos
- NIC 18 Ingresos
- NIC 19 Beneficios a los Empleados
- NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
- NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de Moneda Extranjera
- NIC 22 (Sustituida por NIIF 3)
- NIC 23 Costos por Intereses
- NIC 24 Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas
- NIC 25 (Sustituida por la NIC 39 y la NIC 40)
- NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
- NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias
- NIC 28 Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas
- NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
- NIC 30 (Derogada)
- NIC 31 Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos
- NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
- NIC 33 Ganancias por Acción
- NIC 34 Información Financiera Intermedia
- NIC 35 (Derogada)
- NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos
- NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes
- NIC 38 Activos Intangibles
- NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (modificada por la NIIF 9)

NIC 40 Propiedades de Inversión

NIC 41 Agricultura

Seguramente, por el hecho de que, en un principio, la función del IASC fue recopilar las normas o estándares que se aplicaban en el mundo, las NIC, o IAS, contemplaban muchos tratamientos opcionales: tenían el carácter de lista alternativa de las “mejores prácticas” encontradas bajo diferentes sistemas, con una fuerte inclinación hacia las implantadas en el área anglosajona<sup>5</sup>. En otros términos, siguiendo un enfoque descriptivo, el IASC proponía dos o más opciones aceptables para casi todos los temas; de esta manera, consiguieron evitar los problemas derivados de las distintas culturas y sistemas legales de los países.<sup>6</sup>

Esta forma de proceder fue criticada, ya que, como señala Herrera<sup>7</sup>, el IASC realmente no estaba produciendo normas internacionales, sino, más bien, codificando las normas existentes en los distintos países y dándoles su bendición, bajo el título de “alternativas permitidas”.

La elección de un modelo tan flexible fue muy cuestionada, pues existía un convencimiento generalizado de que la multiplicidad de opciones, contempladas en las NIC, era uno de los principales factores que dificultaba la consecución de un mayor grado de comparabilidad.

Entre 1973 y 1986, el IASC aprobó veintiséis normas (ZEFF, 1999), que actuaron como lineamientos generales y favorecieron las entidades de contabilidad, en países en vías de desarrollo. Estas normas no fueron de mucha importancia en ese momento para los países desarrollados, por efectos de no ser definitiva aún su armonización.

Después de esta fase inicial, el IASC entró en una nueva fase. Buscaba la comparabilidad de los estados financieros, suprimió la excesiva opcionalidad en las IAS o NIC existentes hasta la fecha, y las evitó en aquellas que se aprobaran para

<sup>5</sup> Básicamente, se refiere a las aplicadas en los US GAAP o Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en EE.UU.

<sup>6</sup> GARCÍA, Julita y otro. La aceptación de las normas internacionales de contabilidad: un proceso no exento de dificultades. En: N° 10 Abr.-Jun. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría.

<sup>7</sup> HERRERA, Juan. El papel de IFAC e IASC en la armonización contable a nivel mundial. En: Revista Interamericana de Contabilidad, N° 57, enero-marzo, 1995, págs. 17-25.

publicarse posteriormente. Se iniciaba así, a finales de los años ochenta, un proceso de revisión que se caracterizaría por una mayor rigidez en sus pronunciamientos, con miras a obtener un mayor progreso en la armonización internacional de la contabilidad. Se definió un nuevo enfoque más normativo y una base conceptual que permitiera discriminar entre las posibles alternativas existentes para cada tema, razón por la cual el IASC puso en práctica dos vías principales de actuación<sup>8</sup>.

En la primera, se aprobó, en abril de 1989, el diseño de un Marco Conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros, que cubriera el vacío de una estructura teórica, con el fin de dotar las normas de congruencia y consistencia interna. La segunda consistía en realizar un proyecto de comparabilidad para elevar la calidad de los estándares y recuperar el respeto perdido por el exceso de alternativas. Para la primera, en palabras de Stephen Zeff, IASC no desarrolló el Marco Conceptual, sino lo copió o imitó de FASB. Para la segunda, creó el Comparability Steering Committee (CSC) que emitió, en enero de 1989, el documento Comparability of Financial Statements, ED 32, en el que se proponía la supresión de posibilidades de elección, siempre que fuera posible, con el objetivo de eliminar la variedad de opciones existentes en las IAS o NIC.

El Proyecto de Comparabilidad se completó en noviembre de 1993, con la aprobación de diez IAS, o NIC revisadas: 2, 8, 9, 11, 16, 18, 19, 21, 22 y 22. Esto redujo las opciones contempladas y las limitó a una, o en todo caso, cuando no fuera posible, a dos: una llamada "tratamiento de referencia" y otra, "tratamiento alternativo permitido". Dichas normas comenzaron a ser efectivas para ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 1995, lo cual dio paso a un segundo grupo formado por dieciocho más, en las que no existen cambios sustantivos. Fueron aprobadas en noviembre de 1994: son las IAS o NIC 1, 4, 5, 10, 12, 13, 14, 15, 17, 20, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 y 31.

La posterior revisión de la NIC 1, en 1997, supuso otro paso más para evitar la aplicación comprimida de los estándares. En esta NIC, se señala expresamente que, para los períodos que comiencen a partir del 1º de julio de 1998, las empresas solo pueden afirmar que sus estados financieros se ajustan a las NIC, cuando cumplan con todas ellas y apliquen sus interpretaciones.

---

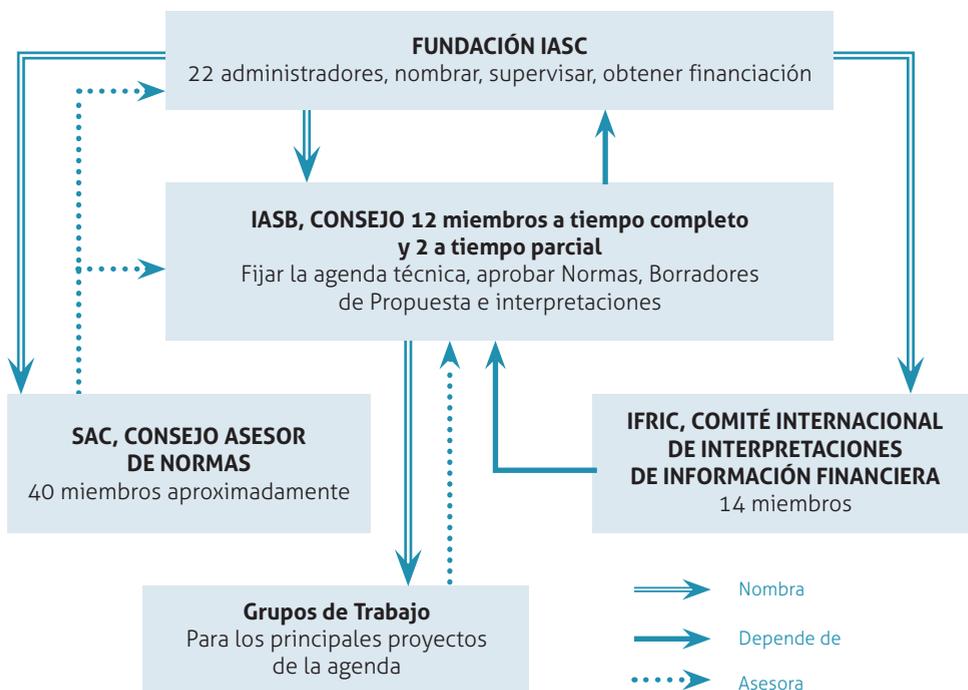
<sup>8</sup> GARCÍA, Julita y otro. La aceptación de las normas internacionales de contabilidad: un proceso no exento de dificultades. En: N° 10 Abr.-Jun. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría.

En 1997, se crea el Standing Interpretations Committee (SIC), o Comité de Interpretaciones a las Normas. Así, se inicia la publicación de Interpretaciones, que, a pesar de no tener el carácter de normas, posee una enorme importancia para la implantación y adecuada aplicación de las mismas.

A raíz de propuestas para modificar la estructura del IASC, con el objetivo principal de darle mayor agilidad en su funcionamiento, en mayo del año 2000, se aprueba la reforma, y se transforma el IASC en IASCF, fundación rectora que busca principalmente los siguientes objetivos: Promover la aplicación rigurosa de las normas, producir la convergencia de normas contables nacionales a normas internacionales de información financiera y obtener apoyo financiero mundialmente.

IASC como Fundación, deja de ser emisor de normas internacionales de contabilidad y se crea la International Accounting Standard Board (IASB), como emisora de normas internacionales de información financiera NIIF (o IFRS por las siglas en inglés). A partir de esta fecha, IASB decidió no expedir más NIC, o IAS; e inició el proceso para emitir las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF o IFRS, y cambió el enfoque de norma de contabilidad por Estándar de Información Financiera. Estas normas le permiten revisar o sustituir las NIC o IAS. Hasta el año 2012, había emitido trece (13), de las cuales cinco (5) entran en vigencia a partir del año 2013. También, en materia de regulación contable, se han conseguido grandes logros por el acuerdo y coordinación entre la IASB y FASB, con el fin de lograr la convergencia entre NIIF o IFRS y los US GAAP; de esta forma, se dispondrá de un conjunto homogéneo de normas contables orientadas principalmente al mercado de capitales.

Se adopta la siguiente estructura orgánica



A continuación, se exhiben las revisiones a la Constitución de Fundación IASC, aprobadas por la Administración en junio de 2005, y efectivas a partir del 1 de julio de 2005: Número de Administradores: 22 (Inicialmente la Junta de Administración de la Fundación IASC tenía 19 Administradores.).<sup>9</sup>

PROCEDENCIA GEOGRÁFICA		PROCEDENCIA PROFESIONAL	
Norteamericanos	6	Firmas de auditoría	3
Europeos	7	Sector privado – Usuarios y académicos	9
Asia / Oceanía	6	Organizaciones profesionales	5
Sur África	1	Organizaciones públicas	2
Brasil	1	Bolsas de valores	2
Puesto abierto	1	Otros	1
<b>Total</b>	<b>22</b>	<b>Total</b>	<b>22</b>

<sup>9</sup> Fuente: <http://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html#Organigrama>

**Formación de los Administradores.** Los Administradores deben ser individuos que, actuando en grupo, aporten un equilibrio adecuado de experiencias profesionales; incluyendo auditores, elaboradores, usuarios, académicos y otros directivos que sirvan al interés público. Dos de los Administradores serán normalmente socios principales de firmas internacionales de contabilidad prominentes.

**Selección de los Administradores.** Los Administradores son nombrados por la propia Junta de Administradores. Los Administradores adoptan sus propios procedimientos para el nombramiento de los mismos. Los Administradores deben seleccionarse, previa consulta, en organizaciones nacionales e internacionales de auditores (incluyendo la Federación Internacional de Contadores), preparadores, usuarios y académicos. Los Administradores establecerán procedimientos para la recepción de sugerencias de dichas organizaciones relevantes y para permitir a los individuos que postulen su propia candidatura, incluyendo la publicidad de posiciones vacantes.

**Responsabilidad de los Administradores.** Los Administradores tienen la responsabilidad de:

*Asumir la responsabilidad por el establecimiento y el mantenimiento de acuerdos financieros apropiados,*

*Establecer o modificar los procedimientos de operación de los Administradores,*

*Determinar la entidad legal bajo la que operará la Fundación IASC, siempre que tal entidad sea una Fundación u otro tipo de persona jurídica que limite la responsabilidad de sus miembros y que los documentos legales por los que se establezca tal entidad legal incorporen disposiciones que contengan las mismas exigencias que las disposiciones contenidas en esta Constitución,*

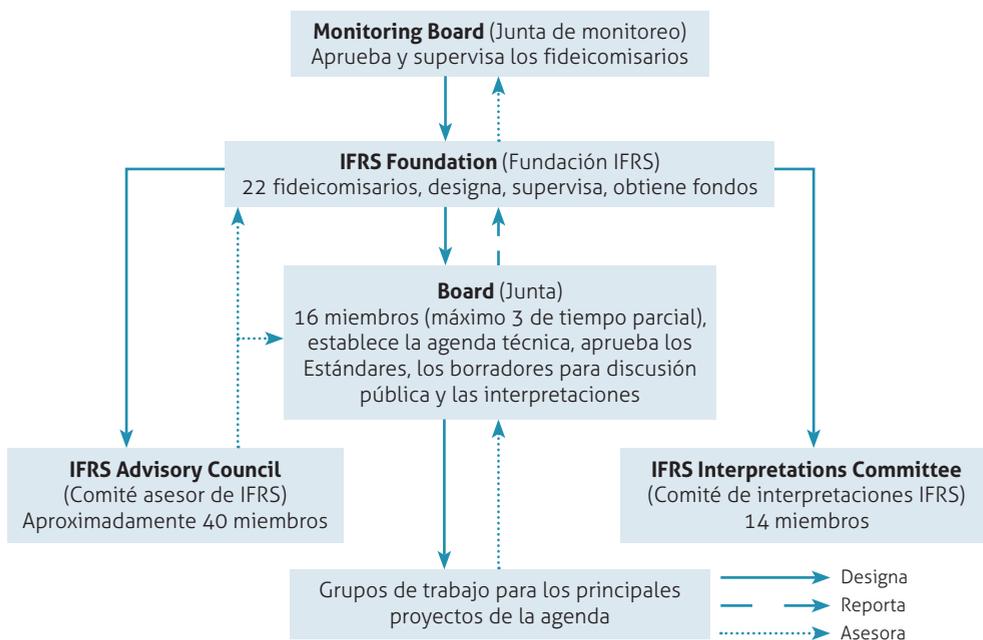
*Revisar debidamente la localización de la Fundación IASC, tanto en lo que respecta a su sede legal como a la localidad en que opere,*

*Investigar la posibilidad de obtener la condición de entidad benéfica o de un estatus similar para la Fundación IASC en aquellos países en los que tal estatus pueda ayudar en la captación de fondos,*

*Abrir sus reuniones al público, si bien pueden, discrecionalmente, tener cierto tipo de discusiones en privado (normalmente, solo las que se refieran a selección, nombramientos y otros asuntos sobre el personal, así como a la financiación) y*

*Publicar un informe anual sobre las actividades de la Fundación IASC, que incluya los estados financieros auditados y las prioridades para el año siguiente.*

En el mismo año 2010, la Fundación IASC se transforma en la Fundación IFRS. Este cambio representa el próximo paso de un proceso para simplificar los nombres en uso, en toda la organización, lo cual fue anunciado tras la conclusión de la revisión de la Constitución de 2010. El Comité de Interpretación de las Normas Internacionales Información Financiera (CINIIF) y el Consejo Asesor de Normas (SAC) ya habían sido renombrados, como el Comité de Interpretaciones de las NIIF y el Consejo Asesor de las NIIF, respectivamente, la estructura orgánica se modifica y queda de la siguiente forma:



El nombre del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se mantendrá sin variación. Más allá del cambio de nombre, no hay otros cambios que afecten la condición jurídica de la Fundación, su estructura o condiciones de funcionamiento.

Todo lo acá planteado, se refiere a normas aplicables, principalmente, a las entidades que cotizan en bolsa y que, por lo tanto, participan en el mercado público de valores, sin descartar su uso en las grandes empresas y las PYMES.



# Modelos de normas internacionales de información financiera para mipymes (micro, pequeñas y medianas entidades)

En el contexto internacional, se pueden apreciar varios modelos de contabilidad para PYMES, entre los cuales resaltamos los siguientes:

- El de ISAR
- El Canadiense
- El español
- Otros modelos
- El de IASB

Los anteriores modelos, para efectos de consolidación, principalmente entre matrices y subsidiarias, deberían guardar consistencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que incluye las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las NIIF, propiamente dichas, las interpretaciones de las NIC denominadas SIC y las interpretaciones de las NIIF, llamadas CINIIF, o IFRIC.

### 2.1 Modelo ISAR

El estudio de Naciones Unidas, Grupo ISAR, indica que, en el plan de transición, es necesario definir claramente el ámbito de aplicación de las NIIF, con respecto al tamaño y tipo de entidades. Como también, determinar si las NIIF se aplicarán a la preparación de estados consolidados y a la de estados financieros separados.

Los estudios demuestran que las PYMES tienen serias dificultades cuando deben aplicar las NIIF a la preparación de sus estados financieros, para fines generales. Por ello, antes de la transición a las NIIF, es necesario crear un régimen de informes para las PYMES, que debería comunicarse claramente a los encargados de preparar informes y a los usuarios. Como indica el estudio de la India, se podría utilizar un método de tres niveles: un primer nivel para aplicar las NIIF, un segundo nivel para aplicar las normas basadas en las NIIF adaptadas a ese nivel en particular, y un tercer nivel que consiste en un sistema muy simplificado para microentidades.

## 2.2 Modelo Canadiense

En el año 2000, se estableció el comité para el estudio de las normas de contabilidad para pequeñas empresas.

Se publicó un borrador de normas para Pymes, en julio de 2001, que recibió muchas opiniones y comentarios. Las más representativas fueron sobre los permisos planteados en materia de evaluación, que generaron bastantes controversias. La mayoría de las opiniones aprobaron la introducción de reportes diferenciales. Es importante destacar que este proyecto hace distinción entre empresas de interés público de las demás, aspecto que fue apropiado por IASB para emitir los estándares o normas para entidades privadas.

El principio de informes diferenciales se basa en la necesidad de información de los usuarios. Se había planteado si era necesario desarrollar, en Canadá, un conjunto de normas distinto para las pequeñas y medianas empresas [Pymes], en el que hubiera información diferencial para estas empresas. La conclusión del análisis es que podían seguir las directrices de IASB, pues este organismo ha promulgado la Norma Internacional de Información Financiera [NIIF] para Pequeñas y Medianas Entidades [Pymes] y las Pymes canadienses se pueden acoger a ella, considerando la experiencia y universalidad de dicho organismo; de esta manera, se permitió el acceso a esta NIIF al gran número de Pymes canadienses.

Sin embargo, la NIIF para Pymes no constituye Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Canadá. Algunos de los conceptos dentro de las NIIF para las Pymes pueden ser considerados por la AcSB62 para el futuro. Las pequeñas y medianas empresas del Canadá tienen ahora una opción entre las NIIF plenas y las NIIF para las Pymes. NIIF para las Pymes es un documento independiente,

es una versión simplificada de las NIIF, la intención era reducir la parte de la complejidad y la carga de la contabilidad para las empresas privadas. En su mayor parte, los usuarios de los estados financieros tienen la capacidad para pedir más información de la que se incluye en los estados financieros en caso de que así lo requieran. Por lo tanto, existe la oportunidad para las pequeñas y medianas empresas de reducir su complejidad contable. Las distintas jurisdicciones de todo el mundo han decidido si aceptan o no el reconocimiento de las NIIF para las Pymes. Canadá, al igual que los Estados Unidos, aún no ha acordado la adopción de las NIIF para las PYMES.

## 2.3 Modelo Español

En España, con la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF), elaboradas por el International Accounting Standard Board (IASB), se hizo urgente una actualización de las normas contables, lo cual dio origen al nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), así como a sus modificaciones y normas complementarias. La más relevante de ellas ha sido la aprobación de un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC PYME) que tiene en consideración las especiales características de estas empresas.

Hasta el 31 de diciembre de 2007, la actividad contable española se regía por el Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC 1990). Los cambios en la vida económica y en el entorno financiero, unidos a la globalización de la economía, han hecho necesaria una reforma para adaptar la información financiera a un entorno internacional mucho más amplio y complejo.

Como en España existen numerosas empresas que cotizan en mercados internacionales (fuera de la Unión Europea), era cada vez más necesaria, para los inversores, la comparabilidad de la información contable, así como una orientación predictiva de la misma. Las Normas Internacionales de Contabilidad fueron adoptadas por la Unión Europea y, posteriormente, incorporadas a la legislación mercantil española, por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Es una reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional, con base en la normativa de la Unión Europea. Esta introdujo, en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas, las modificaciones imprescindibles para avanzar en el proceso de convergencia internacional.

De forma complementaria, de acuerdo con la disposición final primera de la Ley 16/2007, el Gobierno aprobó un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC PYME) que tiene en consideración las especiales características de estas empresas. En este contexto, se ha establecido el nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 o, de forma más precisa, los dos Planes (PGC y PGC PYME), que vienen a sustituir el PGC, vigente desde 1990.

Este nuevo plan pretende dar, a las pequeñas y medianas empresas, una herramienta que facilite la aplicación del nuevo marco contable, introducido a través de la Ley 16/2007. En esta ley se simplifican algunos criterios contables contenidos en el Plan General de Contabilidad y se regulan sólo las operaciones que se considera que van a resultar más habituales en el entorno empresarial de las PYMES.

## 2.4 Otros modelos

Algunas iniciativas, en diferentes países sobre Estados Financieros diferenciados, según diversas características sean o no PYME:

- 1990 Australia Introduced SAC 1 " Definition of the Reporting Entity".
- 1997 New Zealand New Zealand Society of Accountants (NZSA) introduced the "Differential Reporting Framework"
- 1996 United States FASB issued Statement No.126, Exemption from Certain Required Disclosures for Certain Non-public entities
- 1997 United Kingdom ASB issued Financial Reporting Standard for Smaller Entities "FRSSE"
- 2000 Malaysia MASB issued SOP 1, Exempt Enterprises.
- 2000 Sri Lanka ICA of Sri Lanka has introduced FRSSE for its consideration of Sri Lanka Accounting Standards for Small Enterprises
- 2000 South Africa SAICA issued DP 16 - limited purpose financial standards
- 2002 Hong Kong HKSA issued a consultation paper on a proposed Framework for Differential Reporting. Comment period ends 31 October 2002. This is the first step to modifying its accounting practices to exempt SMEs for some financial disclosures.

## 2.5 Modelo IASB

El efecto de la mundialización, más temprano que tarde, afectará de manera directa a las PYMES. De hecho, las empresas grandes y los grandes inversionistas

actúan en función de ella. Esta circunstancia nos hace pensar que las pequeñas y medianas empresas deben ir preparándose para los cambios que les espera en el corto plazo. El conocimiento de los acontecimientos que se avecinan, junto con el conocimiento de la situación actual, en materia contable y de información financiera, se convierten en una oportunidad para que las PYMES mejoren, desde este ángulo, su competitividad. Por su parte, los profesionales, en general, y los Contadores Públicos, en particular, deben prepararse para el manejo contable y financiero bajo la nueva arquitectura financiera, teniendo en cuenta que las microempresas y las PYMES constituyen, aproximadamente, entre el 70 y el 99 por ciento del total de empresas, en los diferentes países del mundo.

Los estándares internacionales de contabilidad e información financiera ya no pueden considerarse como un factor alejado de nuestra realidad. Al contrario, desde ya, todos aquellos que, de una u otra manera, en los próximos años van a ser actores en el desarrollo de estos grandes cambios, deben conocer y aprender a aplicarlos rápidamente en su diario quehacer empresarial.

Las necesidades y la importancia en la economía de las pequeñas y medianas entidades, hicieron que IASB pusiera su atención en éstas; pero, principalmente, la necesidad de disponer de un cuerpo normativo acorde con las NIIF, para efectos de consolidación de entidades que participan en el mercado público de valores, fundamentaron la necesidad de contar con un juego simplificado y completo de normas que sean apropiadas para compañías más pequeñas, no registradas, pero siempre basado en las NIIF completas. Por tal razón, el IASB ha publicado las Normas Internacionales de Información Financiera para entidades privadas (NIIF para PYMES/IFRS for SMEs). La intención del estándar propuesto es proporcionar un sistema simplificado, autónomo de los principios de contabilidad que son apropiados para las pequeñas y medianas entidades y se basa en IFRS completas. En esta Norma, se eliminan los asuntos que no son generalmente relevantes a las "PyMES" y se simplifican los métodos para el reconocimiento y la medición.

Como señala Mantilla: "No se desligan las PYMES de los mercados. Sacarlas de los mercados o dejarlas participar con información asimétrica son prácticas que tienen que ser erradicadas. Las PYMES no pueden ser condenadas a la informalidad. Ciertamente será necesario hacer esfuerzos e inversiones importantes en su capacitación financiera y en la búsqueda de mecanismos que les permitan participar eficazmente en la cadena de valor del negocio en que se ubiquen".

- El problema no está en el tamaño. Lo importante está en si es o no 'empresa' o 'entidad' (por eso muchos prefieren la expresión 'emprendimiento' y no 'empresa' dado que esta última está asociada a estructura, organización). El foco de atención tiene que ser puesto en la 'accountability': si ésta es pública el sistema tiene que ser absolutamente exigente. Si solamente se trata de responsabilidad 'privada', las simplificaciones (más no la baja calidad) pueden ser aceptables.
- Las reglas de juego deben ser iguales para todos. Se mantiene el objetivo de que en todo el mundo haya un solo conjunto de estándares de información financiera reconocidos, aceptados y aplicados de manera consistente. Ciertamente, ello es un no a la des-globalización y un impedir esa práctica ancestral de 'divide y reinarás.'
- Se mantiene, en el mundo, el objetivo del comercio mundial de bienes y servicios. Un sí rotundo a la 'eliminación de las barreras.' Se mantiene la búsqueda de una sociedad libre, con igualdad de oportunidades para todos.
- Si el negocio ('transacción') es sencillo, la contabilidad es sencilla. Pero si es complejo (implica riesgos/contratos), la contabilidad se complica. Quien entra en una transacción/riesgo/contrato debe estar plenamente informado de ello, en toda la extensión de la cadena de valor. Este es un no claro a información basada en los 'precios de entrada' (que son ilusiones/sueños) y un sí definitivo a la información basada en los 'precios de salida' (que son la realidad 'dura' de los negocios en el mundo en el presente).

El modelo de IASB consta de 35 secciones:

SECCIÓN	NOMBRE DE LA SECCIÓN
1	PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES
2	CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES
3	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS
4	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
5	ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS
6	ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS ACUMULADAS
7	ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO
8	NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
9	ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

10	POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES
11	INSTRUMENTOS FINANCIEROS BÁSICOS
12	OTROS TEMAS RELACIONADOS CON LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS
13	INVENTARIOS
14	INVERSIONES EN ASOCIADAS
15	INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS
16	PROPIEDADES DE INVERSIÓN
17	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
18	ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA
19	COMBINACIONES DE NEGOCIO Y PLUSVALÍA
20	ARRENDAMIENTOS
21	PROVISIONES Y CONTINGENCIAS
22	PASIVOS Y PATRIMONIO
23	INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS
24	SUBVENCIONES DEL GOBIERNO
25	COSTOS POR PRÉSTAMOS
26	PAGOS BASADOS EN ACCIONES
27	DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS
28	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS
29	IMPUESTO A LAS GANANCIAS
30	CONVERSIÓN DE LA MONEDA EXTRANJERA
31	HIPERINFLACIÓN
32	HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA
33	INFORMACIONES PARA REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS
34	ACTIVIDADES ESPECIALES
35	TRANSICIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES





## Capítulo 3

---

# El proceso de formación de la NIIF para Pymes de IASB

Antes de entrar a los temas de cada una de las secciones, es conveniente conocer los siguientes apartados, extractados directamente de las publicaciones de IASB<sup>10</sup>. Se presentan en forma cronológica para conocer el proceso que condujo a que dicha entidad emitiera la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES).

### 3.1 Cronología

Año 2001: Poco después de la Constitución, IASB comenzó un proyecto para desarrollar normas contables adecuadas para pequeñas y medianas entidades (PYMES). Y estableció un grupo de trabajo de expertos para proporcionar asesoramiento sobre las cuestiones y alternativas y soluciones potenciales.

Año 2002: En su informe anual, los Fideicomisarios de la Fundación IASC, de la cual depende IASB, escribieron: “Los Fideicomisarios también apoyan los esfuerzos del IASB para examinar problemas relacionados con economías emergentes y a pequeñas y medianas entidades”.

---

<sup>10</sup> Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES). This Basis for Conclusions accompanies the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) (see separate booklet) and is published by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Años 2003 y 2004: En las reuniones públicas, durante la segunda mitad de 2003 y a principios de 2004, el Consejo Asesor de IASB desarrolló algunos puntos de vista preliminares y provisionales sobre el enfoque básico que seguiría después de desarrollar las normas de contabilidad para las PYMES. Probó este enfoque, aplicándolo a varias NIIF, quedó reflejado en el documento de discusión emitido en junio de 2004, sobre el cual recibió 120 respuestas. El Consejo decidió, como siguiente paso, publicar un proyecto de normas NIIF para las PYMES.

Año 2005: En julio, los Fideicomisarios formalizaron su apoyo mediante la reelaboración de los objetivos de la Fundación y del IASB. Añadieron un objetivo por el que, al desarrollar las NIIF, el IASB debería tener en cuenta las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de las economías emergentes. En tal sentido, elaboraron el cuestionario de reconocimiento y medición (abril de 2005) y mesas redondas públicas (octubre de 2005). Un total de 43 grupos participaron en los debates de las mesas redondas con el Consejo, durante un periodo de dos días.

Año 2006: En la reunión del Consejo, en el mes de enero, el personal asignado presentó un borrador preliminar del proyecto de norma. El grupo de trabajo continuó reuniones durante todo el año; para cada sesión, se prepararon borradores revisados del proyecto de norma. El personal publicó un borrador completo de este proyecto, en el sitio web del IASB, en agosto de 2006. Y, en noviembre del mismo año, el personal asignado publicó un borrador revisado en el sitio web del IASB.

Año 2007: El Consejo debatió los temas en 31 reuniones públicas. En febrero de este año, el IASB publicó, para comentario público, una propuesta de NIIF para las PYMES. El objetivo de la propuesta era proporcionar un conjunto de principios contables simplificado e independiente que fuera adecuado para las entidades más pequeñas que no cotizan en bolsa, y se basara en las NIIF completas, que se han desarrollado para cumplir con las necesidades de las entidades, cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales.

La norma propuesta se basaba en las NIIF completas con modificaciones, para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y consideraciones costo-beneficio. El proyecto de norma propuso cinco tipos de simplificaciones de las NIIF completas:

- (a) No se incluyeron algunos de los temas tratados en las NIIF porque no son aplicables a las PYMES típicas. Sin embargo, para algunos de los temas omi-

tidos, el proyecto de norma proponía que, si las PYMES se encontraban con circunstancias o con una transacción que se trata en las NIIF completas pero no en la NIIF para las PYMES, entonces se les debería requerir que siguieran la NIIF completa correspondiente.

- (b) Cuando una NIIF permite una elección de política contable, el proyecto de norma incluía solo la opción más sencilla, pero proponía que a las PYMES se les debía permitir elegir la opción más compleja para lo que debían remitirse a la NIIF completa correspondiente.
- (c) La simplificación de muchos de los principios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos incluidos en las NIIF completas.
- (d) Información para revelar substancialmente menor.
- (e) Redacción simplificada.

Principalmente, debido a los puntos (a) y (b) anteriores, la NIIF, propuesta para las PYMES, no sería un documento independiente.

Inicialmente, el plazo para los comentarios sobre el proyecto de norma concluía el 30 de septiembre de 2007, pero el Consejo lo amplió hasta el 30 de noviembre del mismo año.

El Consejo recibió más de 162 cartas de comentarios sobre el proyecto de norma. Lo que sigue es un resumen breve de las principales cuestiones que surgieron en las cartas de comentarios al proyecto de norma:

- (a) **Independiente.** El comentario más general se refería a que la NIIF para las PYMES debía ser un documento completamente independiente o casi completamente independiente. Más del 60 por ciento de los que respondieron estuvieron de acuerdo en eliminar todas las referencias cruzadas a las NIIF completas.
- (b) **Opciones de política contable.** Un gran número de los que respondieron comentó sobre si la NIIF para las PYMES debería permitir a las PYMES usar todas las opciones de políticas contables que están disponibles en las NIIF completas. Este tema está relacionado con hacer la NIIF para las PYMES un documento independiente, sin referencias cruzadas a las NIIF completas.
- (c) **Anticipación a cambios a las NIIF.** La opinión de muchos de los que respondieron era que la NIIF para las PYMES debe basarse en las NIIF existentes y no

debería anticiparse a los cambios a las NIIF que el Consejo esté considerando en la agenda de proyectos actuales.

(d) **Información para Revelar.** Muchas de las cartas animaban al Consejo a realizar simplificaciones adicionales a los requerimientos de información para revelar, aunque muchas de éstas no identificaron información específica de qué debía eliminarse ni por qué.

(e) **Alcance.** Muchas de las cartas comentaron acerca de la idoneidad del proyecto de norma para las entidades de tamaño micro (aquéllas con menos de diez empleados o similar), para las pequeñas entidades que cotizan en bolsa y para las entidades que actúan en calidad de fiduciaria.

(f) **Mediciones del valor razonable.** Muchos propusieron que las mediciones del valor razonable de la NIIF para las PYMES debían limitarse a (f1): circunstancias en las que un precio de mercado sea cotizado o se determine fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado y a (f2): Todos los derivados. Algunos también pensaban que era necesario que la partida medida fuera fácilmente realizable o que debía haber intención de disponer de ella o transferirla.

(g) **Guía de implementación.** Muchos hablaron sobre la necesidad de una guía de implementación y animaron al Consejo a considerar cómo debía proporcionarse esta guía.

(h) **Comentarios sobre secciones específicas del proyecto de norma.** Además de cuestiones generales, en la mayoría de las cartas se hacían comentarios respecto a secciones específicas del proyecto de norma. Aunque los que respondieron ofrecían sugerencias para cada una de las 38 secciones del proyecto de norma, el personal destacó que las cuestiones que atrajeron la mayoría de los comentarios (generalmente a favor de una mayor simplificación) eran:

- Consolidación.
- Amortización de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida.
- Instrumentos financieros.
- Requerimientos para los estados de flujos de efectivos y cambios en el patrimonio.
- Mediciones de los deterioros del valor.
- Mediciones para arrendamientos financieros.
- Pagos basados en acciones.
- Beneficios a los empleados.
- Impuestos a las ganancias.

Años 2008 y 2009: El Consejo empezó, en marzo de 2008, nuevas deliberaciones sobre las propuestas al proyecto de norma, y continuaron hasta abril de 2009; tiempo en el que se realizó un total de 44 reuniones públicas. Durante este tiempo, el Consejo deliberó sobre la NIIF para las PYMES. En la reunión del Consejo de marzo de 2008, el personal presentó una visión general de las principales cuestiones (distintas de las cuestiones de información para revelar) surgidas en las cartas de comentarios al proyecto de norma. En la siguiente reunión del Consejo de abril de 2008, el personal presentó una visión general de las principales cuestiones que se identificaron como consecuencia del programa de pruebas de campo del proyecto de norma.

Estas nuevas deliberaciones continuaron hasta febrero de 2009. El proyecto se debatió con el Consejo Asesor de Normas en siete de sus reuniones. Las cuestiones de este proyecto también se debatieron en cinco de las reuniones anuales de los Organismos Emisores de Normas Contables Mundiales que celebró el IASB de 2003 a 2008. El grupo de trabajo se reunió cuatro veces para debatir las cuestiones y asesorar al Consejo. Un grupo de trabajo conjunto del Grupo Asesor Europeo de Normas de Información Financiera (EFRAG) y la Federación Europea de Contadores resultaron especialmente útiles a la hora de proporcionar orientación al personal.

El Consejo reconoció que, normalmente, las PYMES y sus auditores, y banqueros no han participado en el procedimiento que debe seguir el IASB. Con el objetivo de animar, a estas partes, a familiarizarse con el IASB y a considerar, y responder al proyecto de norma, el personal llevó a cabo un programa de alcance integral: presentaciones en 104 congresos y mesas redondas de 40 países, incluyendo 55 presentaciones, tras la publicación del proyecto de norma. El IASB también explicó el proyecto de norma y respondió las preguntas planteadas en dos transmisiones públicas, a través de la web, en las que se inscribieron casi 1.000 participantes. En abril de 2007, se difundió, a través del sitio web del IASB, una visión global elaborada por el personal del proyecto de norma, en formato de preguntas y respuestas. El propósito de esta visión global era proporcionar una introducción a las propuestas en un lenguaje no técnico.

Antes de comentar sobre la norma para PYMES, finalmente aprobada, es preciso presentar los principales cambios que se dieron respecto al proyecto presentado, y los fundamentos de las conclusiones, los cuales permiten entender el sentido de la norma y facilitar su aplicación.

## 3.2 La NIIF para las Pymes final: principales cambios con respecto al proyecto de norma

Los principales cambios procedentes de las nuevas deliberaciones del Consejo -respecto a los principios de reconocimiento, medición y presentación propuestos en el proyecto de norma- fueron:

- (a) Hacer de la NIIF final un documento independiente (eliminando todas menos una de las 23 referencias a las NIIF completas que se habían propuesto en el proyecto de norma, y en la referencia restante, proporcionar una opción, y no un requerimiento, de seguir la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición en lugar de las dos secciones sobre instrumentos financieros de la NIIF para las PYMES).
- (b) Eliminar la mayoría de las opciones complejas y añadir una guía para las restantes (de ese modo, eliminar las referencias a las NIIF completas propuestas en el proyecto de norma).
- (c) Omitir los temas en los que no se encuentren las PYMES típicas (de ese modo, eliminar las referencias a las NIIF completas propuestas en el proyecto de norma).
- (d) No anticiparse a posibles cambios futuros a las NIIF.
- (e) Eliminar la referencia a los pronunciamientos de otros organismos emisores de normas, como fuente de guía, cuando la NIIF para las PYMES no trate directamente una cuestión contable.
- (f) Cumplir con los requerimientos de presentación de la NIC 1, Presentación de Estados Financieros; excepto en el caso de su requerimiento de presentar un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo.
- (g) Permitir el uso de diferentes políticas contables para contabilizar los distintos tipos de inversiones en los estados financieros separados, en lugar de una política para todos los tipos de inversiones.
- (h) Reestructurar la Sección 11, Activos Financieros y Pasivos Financieros del proyecto de norma en dos secciones (Sección 11, Instrumentos Financieros Básicos y Sección 12, Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros), y aclarar que el costo amortizado se aplica a casi todos los instrumentos financieros básicos mantenidos o emitidos por las PYMES.

- (i) Modificar los requerimientos para evaluar el deterioro del valor de un instrumento de patrimonio registrado al costo, cuando el valor razonable no se pueda medir en forma fiable.
- (j) Eliminar la consolidación proporcional como una opción para las inversiones en entidades controladas de forma conjunta.
- (k) Eliminar la distinción entre distribuciones procedentes de ganancias anteriores y posteriores a la adquisición para inversiones contabilizadas por el método de costo y, en su lugar, reconocer todos los dividendos recibidos en resultados.
- (l) Eliminar el requerimiento, cuando se aplique el método de la participación, de una diferencia máxima de tres meses entre la fecha sobre la que se informa de la asociada o la entidad controlada de forma conjunta y la del inversor.
- (m) Requerir a la entidad que elija su política contable para las propiedades de inversión sobre la base de las circunstancias, en lugar de una opción de libre elección. Las propiedades de inversión, cuyo valor razonable se pueda medir de forma fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán con el valor razonable con cambios en resultados. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán como propiedades, planta y equipo, utilizando un modelo de costo-depreciación-deterioro del valor.
- (n) No requerir una revisión anual del valor residual, la vida útil y el método de depreciación de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles.
- (o) No permitir la opción de revaluación para las propiedades, planta y equipo.
- (p) No permitir la opción de revaluación para los activos intangibles.
- (q) Amortizar todos los activos intangibles de vida útil indefinida, incluyendo la plusvalía.
- (r) Reconocer, como gastos, todos los costos de investigación y desarrollo.
- (s) Incorporar el “valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento” en la medición del arrendamiento financiero.
- (t) Permitir a los arrendatarios usar un método distinto del lineal para los arrendamientos operativos, cuando los pagos mínimos por arrendamiento se estructuran para compensar al arrendador por la inflación general esperada.

- (u) Incorporar a la NIIF para las PYMES las modificaciones de febrero de 2008 sobre “instrumentos con opción de venta” a la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación y a la NIC 1.
- (v) Requerir la contabilización de todas las subvenciones del gobierno con un modelo sencillo y simplificado: reconocimiento como ingresos cuando se cumplan las condiciones de desempeño (o antes si no hay condiciones de desempeño) y medición al valor razonable del activo recibido o por recibir.
- (w) Reconocer, como gastos, todos los costos por préstamos.
- (x) Añadir simplificaciones adicionales para los pagos basados en acciones, incluyendo las valoraciones de los administradores, en lugar del método del valor intrínseco.
- (y) Permitir a las subsidiarias medir los beneficios a los empleados y los gastos de los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable de la carga del grupo.
- (z) Añadir mediciones de valor en uso para los deterioros del valor de los activos.
- (aa) Introducir la noción de unidad generadora de efectivo para probar los deterioros del valor de los activos.
- (bb) Simplificar la guía para calcular el deterioro del valor de la plusvalía.
- (cc) Simplificar la medición de una obligación de pensión por beneficios definidos, si no está disponible una medición de la “unidad de crédito proyectada” y que pueda requerir un costo o esfuerzo desproporcionado.
- (dd) Permitir el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral como alternativa al reconocimiento en resultados (mientras se conserva la propuesta del proyecto de norma de prohibir el aplazamiento de las ganancias y pérdidas actuariales).
- (ee) Cuando se dispone de un negocio en el extranjero, no “reciclar” en resultados las diferencias de cambio acumuladas que se reconocieron anteriormente en otro resultado integral.
- (ff) Eliminar la clasificación de mantenido para la venta y los requerimientos de medición especiales relacionados.

(gg) Incorporar todas las exenciones de la NIIF 1, Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera a la Sección 35, Transición a la NIIF para las PYMES.

(hh) Incorporar las conclusiones de las siguientes Interpretaciones, que abordan transacciones y circunstancias que se encuentran a menudo en las PYMES:

(hh1) CINIIF 2 Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares.

(hh2) CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento.

(hh3) CINIIF 8 Alcance de la NIIF 2.

(hh4) CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios.

(hh5) CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes.

(hh6) CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles.

(hh7) CINIIF 17 Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo.

(hh8) SIC-12 Consolidación—Entidades de Cometido Específico.

### 3.3 Fundamentos de las conclusiones

Los Fundamentos de las Conclusiones establecen las principales cuestiones identificadas por el Consejo, las alternativas consideradas y las razones del Consejo para aceptar algunas alternativas y rechazar otras.

#### 3.3.1 ¿Por qué normas globales de información financiera para las PYMES?

- Porque mejoran la comparabilidad de la información financiera.
- Las diferencias contables pueden oscurecer las comparaciones que los inversores, prestamistas y otros hacen.
- Dan lugar a la presentación de información financiera comparable de alta calidad.
- Mejoran la eficiencia de la distribución y el precio del capital. Esto beneficia no solo a quienes proporcionan deuda o capital de patrimonio, sino a quienes buscan capital, porque reducen sus costos de cumplimiento y eliminan incertidumbres que afectan su costo de capital.

- Mejoran la coherencia en la calidad de la auditoría y facilitan la educación y el entrenamiento.
- Los beneficios de las normas globales de información financiera no se limitan a entidades, cuyos títulos cotizan en bolsa. A juicio del Consejo, las PYMES -y quienes utilizan sus estados financieros- se pueden beneficiar de un conjunto común de normas contables.

Los estados financieros de las PYMES, comparables entre países, son necesarios por las siguientes razones:

- (a) Las instituciones financieras hacen préstamos transfronterizos y operan en el ámbito multinacional. En la mayoría de jurisdicciones, más de la mitad de todas las PYMES, incluyendo las más pequeñas, tiene préstamos bancarios. Los banqueros confían en los estados financieros cuando toman las decisiones de préstamo y cuando establecen las condiciones y tasas de interés.
- (b) Los vendedores quieren evaluar la salud financiera de los compradores de otros países antes de vender bienes y servicios a crédito.
- (c) Las agencias de calificación crediticia intentan desarrollar calificaciones transfronterizas uniformes. De forma similar, los bancos y otras instituciones que operan más allá de las fronteras, a menudo desarrollan calificaciones de una forma similar a las agencias de calificación crediticia. La información financiera presentada es crucial para el proceso de calificación.
- (d) Muchas PYMES tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de un proveedor para valorar las perspectivas de una relación de negocios a largo plazo viable.
- (e) Las firmas de capital riesgo proporcionan financiación transfronteriza a las PYMES.
- (f) Muchas PYMES tienen inversores extranjeros que no están implicados en la gestión del día a día de la entidad. Las normas contables globales, para estados financieros con propósito de información general y la comparabilidad a que dan lugar, son especialmente importantes cuando esos inversores extranjeros están localizados en un país diferente al de la entidad y cuando tienen intereses en otras PYMES.

### **3.3.2 ¿Debe el IASB desarrollar normas para las PYMES?**

Cuando el IASB decidió desarrollar una NIIF para las PYMES, fue consciente de las siguientes cuestiones:

- ¿Deben las normas de información financiera para las PYMES ser desarrolladas por otros?
- ¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas al IASB en el desarrollo de una NIIF para las PYMES?
- ¿Es el desarrollo de una NIIF para las PYMES coherente con la misión del Consejo?
- Las NIIF existentes hacen algunas distinciones para las PYMES. ¿Deben hacerlo otros?

El Consejo consideró si las normas de información financiera para las PYMES deberían ser desarrolladas mejor por otros: ya sea globalmente, país por país, o tal vez regionalmente. Mientras el IASB centra sus esfuerzos fundamentalmente en las normas para entidades que participan en bolsa. Sin embargo, en el Consejo, se destacó que su misión, tal como se indica en la Constitución de la Fundación IASC, no se restringe a normas para entidades que participan en bolsa. Es probable que centrarse solo en esas entidades dé lugar a normas o prácticas para otras entidades (que son más del 99 por ciento de todas las entidades en prácticamente todos los países), que puedan no identificar las necesidades de los usuarios externos de estados financieros, ser incoherentes con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros o con las normas del IASB, carecer de comparabilidad entre fronteras nacionales o dentro de un país, y no permitir una transición fácil a las NIIF completas para entidades que desean entrar en bolsa. Por estas razones, el Consejo decidió llevar a cabo el proyecto.

### **3.3.3 ¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas una iniciativa del IASB?**

Los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad, de todo el mundo, apoyan la iniciativa del IASB. En septiembre de 2003, el IASB auspició un encuentro de los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad. En la preparación de ese encuentro, el Consejo sometió a los organismos a un sondeo sobre las normas para las PYMES. Por unanimidad, los organismos emisores de normas que respondieron, dijeron que el IASB debía desarrollar normas globales para las PYMES.

El Consejo analizó los avances de su proyecto sobre normas para las PYMES en reuniones anuales, posteriores de los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad en 2005-2008. Los organismos emisores de normas continuaron apoyando el proyecto del Consejo.

### **3.3.4 Una NIIF para las PYMES es coherente con la misión del IASB**

El desarrollo de un conjunto de normas para las PYMES es coherente con la misión del IASB. El principal objetivo del IASB, tal como se establece en su Constitución y en el Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera, es “desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas”. “Conjunto único” significa que todas las entidades, en circunstancias similares globalmente, deberían seguir las mismas normas. Las circunstancias de las PYMES pueden ser diferentes, en diversas formas, de las de entidades más grandes, las cuales están obligadas a rendir cuentas al público, incluyendo:

- (a) los usuarios de los estados financieros de la entidad y sus necesidades de Información,
- (b) cómo utilizan los estados financieros esos usuarios,
- (c) el alcance y la amplitud de la pericia contable disponible para la entidad y
- (d) la capacidad de las PYMES para asumir los costos de seguir las mismas normas que las entidades más grandes que tienen obligación pública de rendir cuentas.

### **3.3.5 Las NIIF existentes incluyen algunas diferencias para entidades que no cotizan**

Las NIIF incluyen varias diferencias para entidades, cuyos títulos no cotizan en bolsa. Por ejemplo:

<b>NIIF 8</b> <b>Segmentos de Operación</b>	Sólo requiere la revelación de información segmentada a las entidades, cuya deuda o instrumentos de patrimonio cotizan o están registrados para cotizar en la bolsa.
--	--

<p><b>NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados</b></p>	<p>Exime a algunas entidades controladoras de preparar estados financieros consolidados:</p> <p>Si la controladora es una subsidiaria de una controladora que cumple las NIIF Si, su deuda, o sus instrumentos de patrimonio, no cotizan en bolsa</p>
<p><b>NIC 28, Inversiones en Entidades Asociadas</b></p>	<p>Existen exenciones similares</p>
<p><b>NIC 31, Participaciones en Negocios Conjuntos</b></p>	
<p><b>La NIC 33 Ganancias por Acción</b></p>	<p>Requiere la presentación de ganancias por acción solo para entidades cuyas acciones ordinarias o acciones potencialmente ordinarias que cotizan en bolsa.</p>

### 3.3.6 Diferentes necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio

El Marco Conceptual (párrafo 12) establece que: El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.

Cuando se establecen normas sobre la forma y el contenido de los estados financieros, con propósito de información 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 del balance y la cobertura de los intereses, y en la tendencia histórica de resultados y cobertura de intereses. Más no en la información que pretende ayudar a la realización de previsiones sobre los flujos de efectivo a largo plazo, los resultados y el valor 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.

A juicio del Consejo, la naturaleza y el grado de diferencias entre las NIIF completas y una NIIF para las PYMES deben determinarse en función de las necesidades de los usuarios y de un 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 Consejo concluyó que la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros de una entidad.

El Consejo se enfrentó a un dilema cuando discernía sobre si desarrollar una NIIF para las PYMES o no hacerlo. Por un lado, creía que los mismos conceptos de información financiera son apropiados para todas las entidades con independencia de su obligación pública de rendir cuentas -particularmente los conceptos para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos. Esto sugería que un único conjunto de normas contables debe ser adecuado para todas las entidades, aunque no descartaría diferencias en la información para revelar en función de las necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio. Por otro lado, el Consejo reconoció 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. Esa norma separada podría incluir limitaciones, tales como definiciones coherentes de elementos de los estados financieros y atención a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES.

Sopesando lo anterior, el Consejo concluyó que el último enfoque (norma separada) era el apropiado.

### ***3.3.7 La adopción de una NIIF para las PYMES no implica que las NIIF completas no son apropiadas para las PYMES***

El Consejo cree que el objetivo de los estados financieros, tal como se establece en el Marco Conceptual, es apropiado tanto para las PYMES como para las entidades obligadas a aplicar la NIIF completas. El objetivo de suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas, es aplicable con independencia del tamaño de la entidad que informa. Por lo tanto, las normas, para estados financieros con propósito de información general de entidades con obligación pública de rendir cuentas, darían lugar a estados financieros que satisfacen las necesidades de los usuarios de los estados financieros de todas las entidades, incluyendo aquellas sin obligación pública de rendir cuentas. El Consejo conoce las investigaciones que muestran que actualmente más de 80 jurisdicciones<sup>11</sup> requieren o permiten que las PYMES utilicen las NIIF completas.

### ***3.3.8 El objetivo de la NIIF para las PYMES***

¿Por qué la determinación del resultado fiscal y la determinación del resultado distribuible no son objetivos específicos de la NIIF para las PYMES?

Las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general y en otras informaciones financieras de todas las entidades con ánimo de lucro. Los estados financieros, con propósito de información general, se dirigen hacia las necesidades de información comunes de un amplio espectro de usuarios; por ejemplo: accionistas, acreedores, empleados y público, en general. Los estados financieros, con propósito de información general, son aquéllos que pretenden atender las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros, con propósito de información general, suministran información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.

La determinación del resultado fiscal requiere estados financieros con propósitos de información especial -diseñados para cumplir con las leyes y regulaciones fiscales

---

<sup>11</sup> Países.

de una determinada jurisdicción. De forma similar, el resultado distribuible de una entidad está definido por las leyes y regulaciones del país u otra jurisdicción en la que esté domiciliada.

Las autoridades fiscales, a menudo, son usuarios externos importantes de los estados financieros de las PYMES. Casi siempre, las autoridades fiscales tienen el poder de solicitar cualquier información que necesiten para cumplir tanto con su evaluación fiscal legal como con su obligación de recaudar. Las autoridades fiscales frecuentemente consideran los estados financieros como el punto de partida para determinar las ganancias fiscales, y algunas cuentan con políticas para minimizar los ajustes al resultado contable, con el propósito de determinar las ganancias fiscales. No obstante, las normas contables globales para las PYMES no pueden tratar la información fiscal en jurisdicciones individuales. Pero el resultado determinado, de conformidad con la NIIF para las PYMES, puede servir como punto de partida para determinar la ganancia fiscal en una determinada jurisdicción, a través de una conciliación que sea desarrollada nacionalmente de manera fácil.

Una conciliación similar puede desarrollarse para ajustar el resultado medido por la NIIF para las PYMES con el resultado distribuible, según las leyes y regulaciones nacionales.

### ***3.3.9 ¿Por qué la NIIF para las PYMES no tiene como objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión?***

Los propietarios que son administradores utilizan los estados financieros de las PYMES para muchos propósitos. Sin embargo, la NIIF para las PYMES no tiene por objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión. Los administradores pueden obtener cualquier información que necesiten para gestionar su negocio. (Lo mismo es válido para las NIIF completas). No obstante, los estados financieros, con propósito de información general, a menudo también suplen las necesidades de la administración, proporcionando una mejor comprensión de la situación financiera, del rendimiento y de los flujos de efectivo de la entidad.

Las PYMES usualmente producen estados financieros solo para uso de los propietarios que son administradores, o para información fiscal o para el cumplimiento de otros propósitos reguladores no relacionados con el registro de títulos valores.

Los estados financieros, producidos únicamente para los citados propósitos, no son estados financieros con propósito de información general.

### **3.3.10 La “obligación pública de rendir cuentas” como el principio para identificar a qué entidades va dirigida la NIIF para las PYMES y a cuáles no.**

Una de las primeras cuestiones afrontadas por el Consejo fue la de describir la clase de entidad a la que debería dirigirse la NIIF para las PYMES. El Consejo reconoció que, en última instancia, las decisiones sobre qué entidades deberían utilizar la NIIF para las PYMES recaen en las autoridades reguladoras nacionales y en los organismos emisores de normas. Sin embargo, una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la NIIF para las PYMES es esencial, de forma que:

- (a) el Consejo pueda decidir la norma que sea apropiada para esa clase de entidades, y
- (b) las autoridades reguladoras nacionales, los organismos emisores de normas y las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido para la aplicación de la NIIF para las PYMES.

De este modo, las jurisdicciones entenderán que existen algunos tipos de entidades a las que no se dirige la NIIF para las PYMES.

A juicio del Consejo, la NIIF para las PYMES es apropiada para una entidad que no tenga obligación pública de rendir cuentas. Una entidad tiene tal obligación (y, por tanto, debería utilizar las NIIF completas) si:

- (a) Sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público, o están en proceso de emitirse estos instrumentos para negociar en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales), o
- (b) Mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus principales negocios. Éste suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

Aunque los dos criterios, para las entidades con obligación pública de rendir cuentas, señalados en el párrafo anterior, no han cambiado de forma significativa

con respecto a los propuestos en el proyecto de norma, el Consejo realizó varios cambios menores en respuesta a los comentarios recibidos:

- (a) El proyecto de norma hacía referencia a (pero no definía) los mercados públicos. La NIIF para las PYMES incluye una definición coherente con la definición de la NIIF 8.
- (b) El proyecto de norma había propuesto que cualquier entidad que mantiene activos en calidad de fiduciaria, para un grupo amplio de terceros, no es apta para utilizar la NIIF para las PYMES. Algunos de los que respondieron destacaron que a menudo las entidades mantienen activos en calidad de fiduciaria, por motivos secundarios a su negocio principal (tal es el caso de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas y las compañías que prestan servicios públicos). La NIIF para las PYMES aclara que dichas circunstancias no tienen como consecuencia que una entidad tenga obligación pública de rendir cuentas.

Recordemos cuáles son las que tienen obligación pública de rendir cuentas:

- Las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público
- Las instituciones financieras
- Las PYMES que prestan un servicio público esencial
- Las PYMES que son económicamente significativas en su jurisdicción de origen
- Las PYMES que son subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos de un inversor conforme a las NIIF.

En el documento de discusión, la opinión inicial del Consejo era que si una subsidiaria -negocio conjunto o asociada de una entidad con obligación pública de rendir cuentas- elabora la información financiera conforme a las NIIF completas, para cumplir con los requerimientos de la controladora, participante o inversora, se le debe requerir que sus estados financieros separados cumplan con las NIIF completas y no con la NIIF para las PYMES. En opinión del Consejo, ya que la información había sido elaborada para otros propósitos conforme a las NIIF completas, resultaría más costoso preparar un segundo conjunto de estados financieros que cumplieran con la NIIF para las PYMES. Las PYMES deberían evaluar si cumplen las condiciones para aplicar la NIIF para las PYMES a partir de sus propias circunstancias, incluso si también presentan la información financiera conforme a las NIIF completas a una entidad controladora, participante o inversora.

La NIIF para las PYMES es una norma adecuada para las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, y no un conjunto de opciones “a la carta”. Una subsidiaria de una entidad que cumple las NIIF completas siempre puede elegir seguir las NIIF completas en sus estados separados. El Consejo concluyó que si los estados financieros de una entidad se describen como conformes a la NIIF para las PYMES, deben cumplir con todas las disposiciones de esta NIIF.

Puesto que la NIIF para las PYMES permite elegir políticas contables para algunos principios de reconocimiento y medición, las diferencias con respecto a las NIIF completas se pueden minimizar mediante las elecciones de política contable de una entidad. Las circunstancias -en las que la NIIF para las PYMES exigiría un principio de reconocimiento o medición que sea diferente de la medición, conforme a las NIIF completas- son limitadas. Los ejemplos principales son los siguientes:

(a) Activos no corrientes (o grupos de activos y pasivos) mantenidos para la venta:

a1) NIIF para las PYMES: Mantener activos para la venta produce una evaluación del deterioro del valor, pero, aparte de esto, no hay ningún otro requerimiento contable especial o clasificación de “mantenido para la venta”.

a2) NIIF 5, Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas: Medidos al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. La depreciación cesa cuando se clasifican como mantenidos para la venta.

(b) Costo de servicios pasados no consolidados de los planes por pensiones de beneficios definidos:

b1) NIIF para las PYMES: Reconocido en resultados inmediatamente.

B2) NIC 19, Beneficios a los Empleados: Reconocido como gasto de forma lineal durante el periodo medio hasta que los beneficios pasen a ser consolidados.

(c) Diferencias de cambio en partidas monetarias que forman parte de una inversión neta, en un negocio en el extranjero, en estados financieros consolidados:

c1) NIIF para las PYMES: Se reconocen en otro resultado integral y no se reclasifican en resultados en la disposición de la inversión.

c2) NIC 21, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera: Se reclasifican en resultados al realizar la disposición de la inversión.

(d) Costos por préstamos:

d1) NIIF para las PYMES: Se deben cargar a gastos.

d2) NIC 23, Costos por Préstamos: Los costos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto deben capitalizarse.

(e) Inversión en una asociada para la que hay un precio de cotización publicado:  
e1) NIIF para las PYMES: Debe medirse con el valor razonable con cambios en resultados.

e2) NIC 28, Inversiones en Asociadas: Debe medirse con el método de la participación.

(f) Inversión en una entidad controlada de forma conjunta para la que hay un precio de cotización publicado:

f1) NIIF para las PYMES: Debe medirse con el valor razonable con cambios en resultados.

f2) NIC 31, Participaciones en Negocios Conjuntos: Debe medirse utilizando el método de la participación o consolidación proporcional.

(g) Propiedades de inversión, cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad, sin costo o esfuerzo desproporcionado:

g1) NIIF para las PYMES: Deben medirse con el valor razonable con cambios en resultados.

g2) NIC 40, Propiedades de Inversión: Elección de política contable entre valor razonable con cambios en resultados o modelo de costo depreciación-deterioro del valor.

(h) Activos biológicos:

h1) NIIF para las PYMES: Se miden con el valor razonable con cambios en resultados, solo si el valor razonable se determina fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado.

h2) NIC 41, Agricultura: Se supone que el valor razonable puede medirse de forma fiable.

(i) Impuesto a las ganancias:

i1) NIIF para las PYMES: Cuando se aplica una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.

i2) Proyecto de norma Impuesto a las Ganancias: En este caso, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera aplicar cuando se distribuyan las ganancias.

(j) Pagos basados en acciones con alternativas de liquidación en efectivo en las que los términos del acuerdo proporcionan a la contraparte la elección del medio de liquidación:

j1) NIIF para las PYMES: Se contabiliza la transacción como transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo, a menos que la entidad tenga una prác-

tica pasada de liquidación, mediante la emisión de instrumentos de patrimonio o la opción de liquidar en efectivo, no tenga carácter comercial.

j2) NIIF 2, Pagos Basados en Acciones: Contabilización similar a un instrumento compuesto.

### 3.4 Criterios de tamaño cuantificados

La definición de PYMES no incluye criterios de tamaño cuantificados para determinar si es una entidad pequeña o mediana. En el Consejo, se destacó que sus normas se aplican en más de 100 países. El Consejo concluyó que no es factible desarrollar pruebas de tamaño cuantificadas que fueran aplicables y duraderas en todos esos países. Esto es coherente con el enfoque en el que se basan los principios generales del Consejo al establecer sus normas.

Para decidir a qué entidades se les debe requerir o permitir la utilización de la NIIF para las PYMES, las jurisdicciones pueden elegir prescribir criterios de tamaño cuantificados. De forma similar, una jurisdicción puede decidir que a las entidades que son económicamente significativas en ese país se les debe requerir utilizar las NIIF completas, en lugar de la NIIF para las PYMES.

### 3.5 Idoneidad de la NIIF para las Pymes para las entidades muy pequeñas: las “micros”

Algunos sostienen que no es realista diseñar una sola norma para que la usen todas las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, porque el intervalo de tamaños de este grupo de entidades es sencillamente demasiado amplio, desde entidades no cotizadas de gran tamaño con cientos o incluso miles de empleados hasta entidades “de tamaño micro”, con menos de diez empleados. El Consejo no estuvo de acuerdo. La NIIF para las PYMES está diseñada para entidades, independientemente del tamaño, que deben publicar estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Los usuarios externos, tales como prestamistas, vendedores, clientes, agencias de calificación crediticia y empleados, necesitan tipos específicos de información, pero no están en posición de exigir informes, a medida, para satisfacer sus necesidades específicas de información. Ellos deben contar con los estados financieros con propósito de información general. Esto es tan cierto para las “micros” como para las PYMES más grandes.

Los estados financieros preparados, utilizando la NIIF para las PYMES, pretenden satisfacer esas necesidades.

Algunos son partidarios de establecer una serie de requerimientos contables muy simples y breves, para las micro PYMES, con los principios generales de la contabilidad por acumulación o devengo (algunos incluso sugieren los criterios de caja o de caja modificado). Y principios de reconocimiento y medición específicos solamente para las transacciones más básicas que quizás requieran solamente un balance y un estado de resultados, con una limitada información para revelar en las notas. El Consejo reconoció que este enfoque puede tener, como consecuencia, unos costos relativamente bajos para la elaboración de los estados financieros de las PYMES. Sin embargo, el Consejo concluyó que los estados resultantes no satisfacían el objetivo de utilidad para la toma de decisiones, puesto que omitían información sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento y los cambios en la situación financiera; lo cual resulta útil a una amplia gama de usuarios cuando toman sus decisiones económicas. Además, el Consejo consideró que unos estados financieros que han sido preparados, utilizando un conjunto de requerimientos contables tan simples y breves, podrían no servir de ayuda a las PYMES para mejorar su capacidad de obtener capital. Por tanto, el Consejo concluyó que no debía desarrollar este tipo de NIIF para las PYMES.

El IASB no tiene la potestad para requerir, a ninguna entidad, la aplicación de sus normas. Esa es la responsabilidad de los legisladores y reguladores. En algunos países, el gobierno ha delegado esa potestad a un organismo emisor de normas establecido de forma independiente o a un organismo contable profesional. Ellos tendrán que decidir a qué entidades se debe requerir o permitir utilizar, o quizás prohibir el uso, de las NIIF para las PYMES. El Consejo cree que la NIIF para las PYMES resultará adecuada para todas las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, incluyendo las micros. La NIIF para las PYMES no se dirige a entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos.

### 3.6 Pequeñas y medianas entidades

El término “pequeñas y medianas entidades” (PYMES), según lo utiliza el IASB, se define en la Sección 1: Alcance de la NIIF para las PYMES. Este término es ampliamente reconocido y utilizado en todo el mundo, aunque muchas jurisdicciones han desarrollado su propia definición del término para un amplio rango de

propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera. Generalmente, esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores. El término se usa, con mucha frecuencia, para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

### **3.7 Los usuarios de los estados financieros de las Pymes preparados, utilizando la NIIF para las Pymes**

La NIIF para las PYMES está dirigida a entidades sin obligación pública de rendir cuentas, que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Los principales grupos de usuarios externos incluyen:

- (a) Bancos que efectúan préstamos a las PYMES.
- (b) Vendedores que venden a las PYMES y utilizan los estados financieros de las PYMES para tomar decisiones sobre créditos y precios.
- (c) Agencias de calificación crediticia y otras que utilicen los estados financieros de las PYMES para calificarlas.
- (d) Clientes de las PYMES que utilizan los estados financieros de las mismas para decidir si hacer negocios.
- (e) Accionistas de las PYMES que no son gestores de sus PYMES.



## Capítulo 4

# Resumen, talleres y casos prácticos NIIF para Pymes IASB

La NIIF para PYMES, emitida por IASB, es una norma o estándar, conformada por 35 secciones. A continuación, se presenta el resumen de cada una de las que figuran en este listado.

SECCIÓN	NOMBRE DE LA SECCIÓN
1	PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES
2	CONCEPTOS Y PRINCIPIOS GENERALES
3	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS
4	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
5	ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS
6	ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS ACUMULADAS
7	ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO
8	NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
9	ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS
10	POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES
11	INSTRUMENTOS FINANCIEROS BÁSICOS
12	OTROS TEMAS RELACIONADOS CON LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS
13	INVENTARIOS
14	INVERSIONES EN ASOCIADAS
15	INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS
16	PROPIEDADES DE INVERSIÓN
17	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
18	ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA

SECCIÓN	NOMBRE DE LA SECCIÓN
19	COMBINACIONES DE NEGOCIO Y PLUSVALÍA
20	ARRENDAMIENTOS
21	PROVISIONES Y CONTINGENCIAS
22	PASIVOS Y PATRIMONIO
23	INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS
24	SUBVENCIONES DEL GOBIERNO
25	COSTOS POR PRÉSTAMOS
26	PAGOS BASADOS EN ACCIONES
27	DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS
28	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS
29	IMPUESTO A LAS GANANCIAS
30	CONVERSIÓN DE LA MONEDA EXTRANJERA
31	HIPERINFLACIÓN
32	HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA
33	INFORMACIONES PARA REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS
34	ACTIVIDADES ESPECIALES
35	TRANSICIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES

## 4.1 SECCIÓN 1: Pequeñas y medianas entidades

### 4.1.1 Estructura de la sección

1 párrafo para el alcance  
5 párrafos para descripción  
Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009

### 4.1.2 Resumen de la sección

Sección 1. PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES: están detalladas las características de las entidades para las cuales está destinada la NIIF para las PYMES. Se introduce al lector en la NIIF para las PYMES y se orienta en la definición de PYMES. Se describen los requerimientos y se indican los juicios esenciales que se necesitan para determinar si una entidad tiene o no obligación pública de rendir cuentas. Se deja claro que si una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas, no puede aplicar ni cumplir la NIIF para las PYMES.

Las pequeñas y medianas entidades (PYMES):

- no tienen obligación pública de rendir cuentas y
- publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Ejemplos de usuarios externos: propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, acreedores actuales o potenciales y agencias de calificación crediticia.

Principales grupos de usuarios:

- Bancos que efectúan los préstamos a las Pymes.
- Vendedores que toman decisiones sobre créditos y precios.
- Agencias de Calificación crediticia.
- Clientes de las Pymes.
- Accionistas de las Pymes.

La NIIF para Pymes está diseñada para ser aplicada en los estados financieros con propósito de información general y en otras informaciones financieras de entidades con ánimo de lucro que no tienen obligación pública de rendir cuentas. Es requisito obligatorio que la entidad efectúe, en las notas, una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para PYMES.

Casos en los que una entidad (empresa) no puede aplicar NIIF para PYMES:

Cuando sus instrumentos de deuda (bonos) o de patrimonio (acciones) se negocian en un mercado público o están en proceso de emitirse estos instrumentos para negociar en un mercado público, ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores incluyendo mercados locales o regionales (mesas de dinero), o Mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus principales negocios. Ejemplos: las cooperativas de crédito, los bancos, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa.

Tampoco aplica NIIF para PYMES, si las acciones de una entidad no se cotizan en una bolsa de valores, pero sí se negocian en un “mercado no organizado” Ejemplo: mesas de dinero, sujetas a regulaciones gubernamentales, aunque en un grado menor que en el caso de la bolsa de valores.

El hecho de que una entidad suministre un servicio público fundamental (electricidad, agua, gas natural), el tamaño de la entidad y su relevancia en su economía local no hacen, por sí mismos, que la entidad tenga obligación pública de rendir cuentas.

El hecho de que la controladora (Ejemplo: casa matriz) de una entidad negocie sus acciones en una bolsa de valores no hace, por sí mismo, que la entidad controlada (es decir, la subsidiaria) tenga obligación pública de rendir cuentas y, por lo tanto, aplicar NIIF plenas. En este caso, la controlada puede aplicar NIIF para PYMES, si cumple los requisitos de esta NIIF.

El objeto del estudio de esta sección pretende lograr lo siguiente:

Usted debe conocer las características de las PYMES, según las define el IASB en la NIIF para las PYMES. También debe saber qué entidades no deben cumplir con la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización del caso práctico que simula aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su capacidad para determinar cuáles entidades son PYMES, según lo define la NIIF para las PYMES.

### 4.1.3 Casos de estudio: Preguntas y Respuestas

**A.** ¿Puedo usar indiscriminadamente la NIIF para las PYMES?

**R.//** Las decisiones sobre a qué entidades se les requiere o permite utilizar la NIIF para las PYMES recaen en las autoridades legislativas y reguladoras y en los emisores de normas en cada jurisdicción (párrafo 13 del prólogo de la NIIF para las PYMES). Sin embargo, es esencial una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la NIIF para las PYMES, de forma que las autoridades legislativas y reguladoras, los emisores de normas, así como las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido de aplicabilidad de la NIIF para las PYMES, y también para que las entidades que no son pequeñas y medianas entidades y que, por lo tanto, no cumplen los requisitos para utilizar la NIIF para las PYMES, no afirmen que están cumpliendo con ella (véase el párrafo 1.5).

El término “pequeñas y medianas entidades”, tal como lo usa el IASB, se define en el Glosario y se explica en los párrafos 1.2 a 1.6, a continuación. Los elementos clave, en la definición de PYMES propuesta por el IASB: a) las PYMES no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase párrafo 1.3) y b) las PYMES publican estados financieros con propósito de información general (como se define en el Glosario).

Muchas jurisdicciones (países) han desarrollado sus propias definiciones de PYMES, para un amplio rango de propósitos, incluido el establecimiento de obligaciones de información financiera. A diferencia de la definición de PYMES, propuesta por el IASB, las definiciones nacionales, o regionales, suelen incluir (además de los activos, los empleados u otros factores) los criterios cuantificados, basados en los ingresos de actividades ordinarias. Otros utilizan el término PYMES para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

A menudo, las PYMES elaboran estados financieros para el uso exclusivo de los propietarios-gerentes, o para las autoridades fiscales u otras agencias gubernamentales. Los estados financieros, producidos únicamente para los citados propósitos, no son necesariamente estados financieros con propósito de información general.

Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción y los objetivos de la información financiera, con propósito general, difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales. Por lo tanto, es improbable que los estados financieros,

preparados en conformidad con la NIIF para las PYMES, cumplan completamente con todas las mediciones requeridas por las leyes fiscales y regulaciones de una jurisdicción. Una jurisdicción puede ser capaz de reducir la “doble carga de información” para las PYMES, mediante la estructuración de los informes fiscales como conciliaciones con los resultados determinados, según la NIIF para las PYMES y por otros medios.

**B.** ¿Puedo usar la NIIF para las PYMES para los periodos anteriores al 9 de julio de 2009?

**R.//** El IASB publicó la NIIF para las PYMES el 9 de julio de 2009. El Consejo no especificó la fecha a partir de la cual la NIIF para las PYMES entra en vigencia. Nada de lo establecido en la NIIF para las PYMES impide a una entidad, sin obligación pública, rendir cuentas para preparar estados financieros en un periodo que finaliza antes del 9 de julio de 2009, de acuerdo con la NIIF para las PYMES. Sin embargo, las decisiones, sobre qué entidades requieren o están facultadas para utilizar la NIIF para las PYMES, las toman las autoridades legislativas y reguladoras y en los emisores de normas en cada jurisdicción.

**C.** ¿Criterios de tamaño cuantificados?

La definición de PYMES, propuesta por el IASB, no incluye criterios de tamaño cuantificados para determinar qué es una entidad pequeña o mediana, porque no es factible desarrollar pruebas de tamaño cuantificadas que sean aplicables y duraderas en muchos países.

**R.//** Para decidir qué entidades se van a requerir o a permitir la utilización de la NIIF para las PYMES, las jurisdicciones pueden elegir prescribir criterios de tamaño cuantificados. De forma similar, una jurisdicción puede decidir que a las entidades que son económicamente significativas, en ese país, se les debe requerir utilizar las NIIF completas, en lugar de la NIIF para las PYMES.

#### **4.1.4 Ponga a prueba su conocimiento**

Responda las preguntas, a continuación, y ponga así a prueba su conocimiento acerca de las características de las entidades para las cuales está dirigida 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 correcto.

**Pregunta 1.** ¿En cuál de las siguientes situaciones, una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas puede aducir cumplimiento con la NIIF para las PYMES en sus estados financieros?

- a) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos fiscales locales que son esencialmente iguales a los de la NIIF para las PYMES.
- b) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos fiscales locales que son exactamente iguales a los de la NIIF para las PYMES, excepto que difieren en su denominación.
- c) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos fiscales locales que son exactamente iguales a los de las NIIF completas, excepto que difieren en su denominación.
- d) En ambos casos (b) y (c) arriba.

**Pregunta 2.** ¿En cuál de las siguientes situaciones, una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas puede aducir cumplimiento con la NIIF para las PYMES en sus estados financieros?

- a) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con los PCGA locales, que son esencialmente iguales a los de la NIIF para las PYMES.
- b) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con los PCGA locales, que son exactamente iguales a los de la NIIF para las PYMES, excepto que difieren en su denominación.
- c) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES.
- d) En ambos casos, (b) y (c) arriba.

**Pregunta 3.** ¿Cuál de las siguientes entidades no debe describir sus estados financieros como cumplimiento con la NIIF para las PYMES incluso si la ley exige que prepare sus estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES?

- a) La entidad es una subsidiaria cuya controladora usa las NIIF completas.
- b) La entidad es una asociada de un inversor que usa las NIIF completas.
- c) La entidad es una entidad controlada conjuntamente cuyos partícipes (inversores) usan las NIIF completas.
- d) Casos (a), (b) y (c) arriba.
- e) Ninguno de los casos de (a) a (c) arriba.

**Pregunta 4.** ¿Cuál de las siguientes entidades no debe describir sus estados financieros en cumplimiento con la NIIF para las PYMES, incluso si la ley exige que prepare sus estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES?

- a) Una entidad que mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como su negocio principal (p. ej., un banco).
- b) Una entidad que opera dos divisiones en cada uno de sus establecimientos de venta al por menor: un supermercado y un banco (que mantiene activos en calidad de fiduciaria para un grupo amplio de terceros). Ambas divisiones son los negocios principales de la entidad.
- c) Una entidad que opera principalmente como cadena de supermercados. Sin embargo, también celebra contratos de seguros (como la aseguradora) con sus clientes. Las operaciones de seguro, a corto plazo, y de seguro de vida de la entidad son operaciones pequeñas en relación con el tamaño de sus operaciones de supermercado y se operan desde los supermercados de la entidad.
- d) Una entidad mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros por motivos accesorios a su negocio principal (p. ej., una firma de abogados a la que se le exige por ley que mantenga en fideicomiso anticipos de sus clientes en concepto de servicios legales por ser prestados).
- e) Casos (a), (b) y (c) arriba.
- f) Casos de (a) a (d) arriba.

**Pregunta 5.** ¿Cuál de las siguientes entidades no debe describir sus estados financieros en cumplimiento con la NIIF para las PYMES, incluso si la ley exige que prepare sus estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES?

- a) Una entidad cuyas acciones se negocian en un mercado público (p. ej., una bolsa de valores local).
- b) Una entidad cuyos instrumentos de pasivo (pero no sus acciones) se negocian en un mercado público (p. ej., una bolsa de valores local).
- c) Una entidad que está en proceso de emitir sus acciones para negociarlas en un mercado público (p. ej., una bolsa de valores local).
- d) Una entidad que está en proceso de emitir sus instrumentos de pasivo (pero no sus acciones) para negociarlos en un mercado público (p. ej., una bolsa de valores local).
- e) Casos (a) y (b) arriba.
- f) Casos de (a) a (d) arriba.

## Respuestas

P1 (b) véanse los párrafos 3.3 y 1.5.

P2 (d) véanse los párrafos 3.3 y 1.5.

P3 (e) véanse los párrafos 3.3 y 1.6.

P4 (e) véanse los párrafos 1.2, 1.3 (b), 1.4 y 1.5.

P5 (f) véanse los párrafos 1.2, 1.3(a), 1.4 y 1.5.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.2 SECCIÓN 2: Conceptos y principios generales

<p><b>4.2.1 Estructura de la sección</b></p>	<p>1 párrafo para conceptos y principios generales</p> <p>2 párrafos para objetivo de los estados financieros de las PYMES</p> <p>11 párrafos para características cualitativas de la información</p> <p>8 párrafos para situación financiera, tal como se presenta en el estado de situación financiera.</p> <p>4 párrafos para rendimiento, ingresos y gastos</p> <p>26 párrafos para reconocimiento y medición</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009</p>
--	---

### 4.2.2 Resumen de la sección

El objetivo de los estados financieros de una PYME (pequeña y mediana entidad) es suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la misma, de tal forma que sea útil para la toma de decisiones económicas y financieras de un amplio número de usuarios que, por diferentes circunstancias, no pueden demandar informes a la medida de sus necesidades concretas de información.

Los estados financieros también permiten mostrar los resultados de la gestión de la administración (gerencia) en un periodo determinado, o sea, el desempeño obtenido con los recursos y activos confiados a la gerencia.

**Las características cualitativas** de la información que se refleja en los estados financieros son: Comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, esencia sobre forma, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad, equilibrio entre costo y beneficio.

Hipótesis de negocio en marcha y devengo.

Negocio en marcha: Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad, que use esta NIIF, evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es

un negocio en marcha, salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir, al menos, los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres significativas relacionadas con sucesos o condiciones que puedan contener dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

Base contable de acumulación (o devengo): 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 esta base, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

La situación financiera de una entidad se presenta en el estado de situación financiera, en el que se incluyen los activos, los pasivos y el patrimonio, en una fecha determinada. Las definiciones de sus elementos son las siguientes:

- 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. Para que un activo sea reconocido, como tal, se requiere que cumpla tres condiciones: i. que sea medible o cuantificable, ii. Que sea controlable y iii. Que genere beneficios económicos futuros o flujos futuros de efectivo.
- b) **Un pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados. En su vencimiento, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- c) **Patrimonio** es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

El **resultado integral total** es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos; la entidad puede presentar el rendimiento obtenido en un periodo determinado, bien sea en el estado financiero denominado estado de resultado integral o, si lo prefiere, puede presentar dos estados financieros: un estado de resultados y un estado del resultado integral. Con frecuencia, el resultado integral total y el resultado se usan como medidas de rendimiento, o como la base de otras medidas; por ejemplo, el retorno de la inversión o las ganancias por acción.

Definición de ingresos y gastos:

- a) **Ingresos** son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa. Se presentan en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones. Estos dan, como resultado, aumentos del patrimonio, distintos de 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. Se presentan en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos. Estos dan, como resultado, decrementos en el patrimonio, distintos de las distribuciones realizadas en los inversores de patrimonio.

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

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.

**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. Para realizar la medición, necesariamente debe ser seleccionada una base; las bases de medición utilizadas tradicionalmente son el costo histórico y el valor razonable, bajo los siguientes parámetros:

- 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.
- b) 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.
- c) 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.
- d) 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.

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 los Estados Financieros del IASB y las NIIF completas.

### 4.2.3 Casos de estudio, preguntas y respuestas

**Pregunta 1.** El objetivo de los estados financieros de propósito general, preparados de conformidad con la NIIF para PYMES, es para:

- a) Informar sobre estadísticas del gobierno.
- b) Apoyar el impuesto sobre la renta de la entidad.
- c) Proporcionar información para la toma de decisión en asuntos económicos por una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes adaptados a sus necesidades particulares (por ejemplo: Inversionistas y acreedores).
- d) Satisfacer todas las necesidades de información de todos los usuarios de los estados financieros de la entidad.

**Pregunta 2.** Los usuarios de estados financieros, de una PYME, tienen intereses distintos cuando interpretan la información contenida en ellos. Conteste: Les será cancelada la suma que se les adeuda, cuando venzan a:

- a) Inversionistas
- b) Clientes
- c) Público en general
- d) Agencias del gobierno.
- e) Proveedores y otros acreedores comerciales
- f) Prestamistas

**Pregunta 3.** ¿Cuál de los siguientes enunciados está dentro del alcance de la NIIF para PYMES?:

- a) Folleto para promocionar la empresa.
- b) Estados financieros de propósito general.
- c) Estados financieros de propósito especial para declaraciones de impuestos.

**Pregunta 4.** La característica cualitativa “fiabilidad” significa:

- a) Libre de error material e imparcialidad y una representación razonable del fenómeno económico
- b) Precisión (Por ej: Poca o ninguna incertidumbre en una medición).
- c) Costo histórico.
- d) Valor razonable

**Pregunta 5.** De los siguientes enunciados, señale tres que deben ser considerados al evaluar si la información presentada en los estados financieros es confiable:

- a) Si la información está representada fielmente.
- b) El costo de recolección de la información
- c) La integridad de la información.
- d) Si la información está libre de sesgos (neutral).

**Pregunta 6.** Para juzgar la importancia relativa de una partida, se debe considerar:

- a) La comprensibilidad que es de vital importancia
- b) El costo - beneficio
- c) La confiabilidad es muy importante.
- d) Si su omisión o su presentación errónea puede influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

**Pregunta 7.** ¿Cuáles de las siguientes son características cualitativas de los estados financieros, consideradas en NIIF para PYMES?:

- a) Relevancia.
- b) Oportunidad.

- c) Continuidad
- d) Comprensibilidad.
- e) Unidad de medida
- f) Comparabilidad.
- g) Fiabilidad.

**Pregunta 8.** La definición de activo y criterios para su reconocimiento es lo mismo.

- a) Sí
- b) No

**Pregunta 9.** Señale los elementos claves en la definición de activo

- a) recurso controlado
- b) obligación
- c) hechos futuros
- d) hechos pasados

**Pregunta 10.** Señale los elementos claves en la definición de pasivo

- a) recurso controlado
- b) obligación presente
- c) obligación futura
- d) desprenderse de recursos
- e) fluyen beneficios.

**Pregunta 11.** Una partida se reconocerá en los estados financieros si es \_\_\_\_\_ que algún beneficio económico futuro asociado con la partida fluirá hacia o desde la entidad. Seleccione la respuesta para colocar en el espacio en blanco:

- a) Seguro
- b) improbable
- c) inseguro
- d) probable

**Pregunta 12.** Un \_\_\_\_\_ se reconoce en el balance cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan hacia la entidad. Seleccione la respuesta para colocar en el espacio en blanco:

- a) pasivo
- b) obligación
- c) activo
- d) gasto

**Pregunta 13.** Los gastos son reconocidos en el Estado de resultado integral (Estado de resultados):

- a) Utilizando la base de la comparación—sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la ganancia de los ítems específicos de ingreso
- b) Utilizando la base devengada—los ítems son reconocidos como activos, pasivos, patrimonio, ingreso o gastos cuando estos satisfacen las definiciones y el criterio de reconocimiento para aquellos ítems
- c) A discreción de la administración o gerencia.

**Pregunta 14.** El criterio de reconocimiento determina cuándo reconocer un ítem. Medición es determinar las cantidades monetarias por las cuales medir un ítem. Los conceptos anteriores son:

- a) Falsos
- b) verdaderos

**Pregunta 15.** Observe las siguientes oraciones o declaraciones y conteste: verdadero o falso.

- a) Simultáneamente con el reconocimiento de ingresos, se produce el reconocimiento de aumentos del activo o disminuciones en el pasivo.
- b) Un gasto se reconoce aunque no produzca decrementos de los beneficios económicos futuros a lo largo del periodo.
- c) Un activo se reconoce, aunque no genere futuros beneficios económicos.
- d) Una entidad debe reconocer un activo cuando tenga la certeza de que es un recurso controlado por la entidad y genera futuros beneficios económicos aunque no pueda ser medido con fiabilidad.

**Pregunta 16.** Indique si la oración o declaración es verdadera o falsa.

- a) La base de medición de los elementos de los estados financieros es necesaria para realizar el reconocimiento.
- b) En el reconocimiento inicial, una entidad medirá los activos y pasivos al costo histórico.
- c) Es posible reconocer un activo aplicando una base de medición diferente a la contemplada en la NIIF para PYMES, si la gerencia lo autoriza.

**Pregunta 17.** ¿Cuántas bases de medición específica aplica la NIIF para PYMES para la medición de los activos?

- a) una: costo histórico
- b) una: valor razonable

- c) dos: costo histórico y valor razonable
- d) muchas: entre ellas, costo histórico, valor razonable, valor en uso, precio estimado de venta menos costos para terminar y vender.

## Respuestas

1.c; 2.e; 3.b; 4.a; 5.a; 5.c; 5.d; 6.d; 7.a; 7.b; 7.d; 7.f;7.g; 8.b; 9.a; 9.d; 10.b; 10.d; 11.d; 12.c; 13.b; 14.b; 15.a V  
15.b F; 15.c F; 15.d F; 16.a V; 16.b V; 16.c F; 17.d.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES; E-Learning Deloitte. Apuntes

## 4.3 SECCIÓN 3: Presentación de estados financieros

<b>4.3.1 Estructura de la sección</b>	<p>1 párrafo para alcance</p> <p>1 párrafo para presentación razonable</p> <p>5 párrafos para cumplimiento con la NIIF para PYMES</p> <p>9 párrafos para negocio en marcha, frecuencia de la información, uniformidad, información comparativa, materialidad (importancia relativa).</p> <p>9 párrafos para definición de conjunto completo de estados financieros y su identificación.</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009.</p>
---------------------------------------	--

### 4.3.2 Resumen de la sección

Alcance de esta sección: Permite conocer los requerimientos generales para la presentación de estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

Presentación razonable: Los estados financieros presentarán razonablemente, la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. La presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos.

Cumplimiento con la NIIF para PYMES: Una entidad cumple con la NIIF para PYMES, cuando en sus estados financieros efectúa en las notas una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la NIIF para las PYMES a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta NIIF.

Uniformidad en la presentación: Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los Estados financieros de un periodo a otro, a menos que, tras un cambio importante en

la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación o clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de las políticas contables contenidos en la Sección 10 Políticas Contables.

- (a) La naturaleza de la reclasificación.
- (b) El importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado.
- (c) El motivo de la reclasificación.

Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, una entidad revelará por qué no ha sido practicable la reclasificación.

**Información comparativa:** A menos que la NIIF permita o requiera otra cosa, una entidad revelará Información comparativa respecto del periodo comparable anterior para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información de tipo descriptivo y narrativo, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

**Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos:** Una entidad presentará, por separado, cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará, por separado, las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa. Las omisiones o inexactitudes de partidas son significativas si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros.

**Negocio en marcha:** Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta NIIF evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad es un negocio en marcha, salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha sobre la que se informa, sin limitarse a dicho periodo.

Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

**Conjunto completo de estados financieros:** En un conjunto completo de estados financieros, una entidad presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.

Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:

- Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa.
- Una u otra de las siguientes informaciones:
  - Estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.
  - Ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio. Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los

periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine “resultado”.

- Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa.
- Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Una entidad puede utilizar, para los estados financieros, títulos distintos de los empleados en la NIIF para Pymes, siempre que ellos no ocasionen confusión.

Identificación de los estados financieros: Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:

Presentación de información no requerida por esta NIIF: Esta NIIF no trata los siguientes temas: Presentación de la información por segmentos, las ganancias por acción o la información financiera intermedia de una pequeña o mediana entidad. Una entidad que decida revelar esta información describirá los criterios para su preparación y presentación.

El objeto del estudio de esta sección pretende lograr lo siguiente:

- Conocer los componentes de un conjunto completo de estados financieros y comprender cómo se identifican y distinguen estos componentes de otra información presentada en el mismo documento publicado.
- Comprender los requerimientos generales para los estados financieros a fin de presentar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.
- Saber cómo evaluar la capacidad que tiene una entidad para continuar como negocio en marcha.
- Comprender la contabilidad y la información financiera requerida cuando incertidumbres significativas suscitan dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, así como los requerimientos en el caso de determinar que la entidad no es un negocio en marcha.
- Comprender los requerimientos de uniformidad en la presentación y la información comparativa de los estados financieros.
- Poder demostrar comprensión de los juicios esenciales que se necesitan para presentar los estados financieros, incluidos los juicios para evaluar la materialidad (o importancia relativa) y el negocio en marcha.

### 4.3.3 Casos de Estudio, preguntas y respuestas

Ejemplos: La declaración de cumplimiento no corresponde.

Ejemplo 1. Una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas prepara sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos impositivos para calcular las ganancias fiscales (y los impuestos a las ganancias) de la jurisdicción (país) donde opera. Los requerimientos impositivos de la jurisdicción son diferentes de los requerimientos de la NIIF para las PYMES.

Los estados financieros de la entidad no cumplen con la NIIF para las PYMES. Por consiguiente, no puede señalar que sus estados financieros cumplen con la NIIF para las PYMES.

Ejemplo 2. Una entidad que tiene obligación pública de rendir cuentas prepara sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos de la NIIF para las PYMES.

La entidad tiene obligación pública de rendir cuentas. Por consiguiente, no puede señalar que sus estados financieros cumplen con la NIIF para las PYMES. Esto tiene validez incluso si a la entidad se le exige por ley elaborar sus estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES (véase el párrafo 1.5).

Ejemplo 3. Una entidad, que no tiene obligación pública de rendir cuentas, prepara sus estados financieros en función de los PCGA (principios de contabilidad) de la jurisdicción en la que opera. Los PCGA locales se basan, principalmente, en la NIIF para las PYMES. Sin embargo, existen algunas diferencias significativas entre los requerimientos de los PCGA locales y los de la NIIF para las PYMES.

Los estados financieros de la entidad no cumplen con la NIIF para las PYMES. Por consiguiente, no puede señalar que sus estados financieros cumplen con la NIIF para las PYMES.

Hipótesis de negocio en marcha no es apropiada.

Ejemplo 4. El gobierno promulgó la Ley de Redistribución Económica (LRE) el 15 de diciembre de 20X2. La entidad A figura en el Apéndice A de la LRE como entidad cuyas operaciones y activos el gobierno tienen la intención de expropiar. El gobierno ha prohibido a las entidades afectadas disponer de sus activos. La compensación, por expropiación, se calcula según el valor razonable de los activos tangibles expropiados. No se pagará ninguna compensación por los activos intangibles que se expropian.

La gerencia tiene la intención de mantener la entidad A en producción comercial hasta que se expropian sus activos. Llegado ese momento, se prevé que la entidad A no tenga otra alternativa más realista que cesar en su actividad. Se prevé que la expropiación tenga lugar dentro de los tres meses siguientes al final del periodo sobre el que se informa. Por consiguiente, los estados financieros, para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 se han preparado bajo la hipótesis

de negocio en marcha. En particular, se ha deteriorado el valor de los activos tangibles específicos con respecto a su valor razonable menos costos de venta y los compromisos contractuales onerosos han sido reconocidos como pasivos.

¿Cómo debería la gerencia de la entidad A revelar la información sobre su evaluación de la situación como negocio en marcha de la entidad A en sus estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X2?

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información:

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X2 de la entidad A:

Nota 1 **Bases de elaboración y políticas contables:** Bases de elaboración: Los estados financieros no se han elaborado bajo la hipótesis de negocio en marcha porque el gobierno anunció su intención de expropiar todos los activos de la entidad de acuerdo con la Ley de Redistribución Económica (la Ley) recientemente promulgada. La entidad será liquidada luego de que se expropien sus activos. Se prevé que la expropiación tenga lugar antes de abril de 20X3. La Ley establece que la compensación por expropiación será equivalente al valor razonable de los activos tangibles expropiados. La gerencia tiene la intención de mantener la entidad A en producción comercial hasta que se realice la expropiación y, por consiguiente, la entidad cese en sus operaciones. Para reflejar la liquidación inminente, se deteriora el valor de las propiedades, planta y equipo de la entidad con respecto a su valor razonable, se dan de baja los activos intangibles y se reconoce a los compromisos contractuales onerosos como pasivos.

**Informativo:** cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan suscitar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera un negocio en marcha.

Incertidumbres significativas.

Ejemplo 5. La Entidad B es un gran fabricante de productos textiles para el mercado local.

El 1 de enero de 20X2, el gobierno recientemente electo abolió de forma imprevista todos los aranceles de importación, incluido el arancel del 50 por ciento sobre todos los productos textiles importados. Esta y muchas otras reformas económicas implementadas por el nuevo gobierno contribuyeron a que el valor de la moneda del país se revalorice de forma significativa con respecto a la mayoría de las otras monedas. La revalorización monetaria redujo notablemente la competitividad de los productos de la entidad.

Antes de 20X2, la entidad B era rentable. Sin embargo, dado que no podía competir con los precios bajos de las importaciones, informó una pérdida de 3.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2. Al 31 de diciembre de 20X2, el patrimonio de la entidad B era de 1.000 u.m. La gerencia reestructuró las operaciones de la entidad B en el segundo trimestre de 20X2. La reestructuración le ayudó a reducir las pérdidas del tercer y del cuarto trimestre a 500 u.m. y 480 u.m., respectivamente.

En 20X2, la industria textil y los sindicatos obreros locales presionaron al gobierno para que reinstaurara los aranceles sobre textiles. El 15 de diciembre de 20X2, el gobierno anunció que en 20X3 reintroduciría aranceles de importación limitados sobre los textiles. No obstante, recalcó que dichos aranceles no iban a ser tan proteccionistas como los aprobados por el gobierno anterior.

En su último pronóstico económico, el gobierno prevé una tasa de cambio estable a corto plazo con un debilitamiento gradual de la moneda de la jurisdicción a más largo plazo.

La gerencia de la entidad B realizó una evaluación de negocio en marcha al 31 de diciembre de 20X2. La gerencia proyecta y prevé que la imposición de un arancel del 10 por ciento a la importación de productos textiles haría que, a las tasas de cambio vigentes, la entidad B recupere la rentabilidad.

¿Cómo debería la gerencia de la entidad B revelar la información sobre su evaluación de negocio en marcha en los estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X2 de la entidad B?

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información:

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X2 de la entidad B:

### Nota 1. **Bases de elaboración**

A partir de la evaluación de la gerencia al 31 de diciembre de 20X2, los estados financieros se han elaborado bajo la hipótesis de negocio en marcha. No obstante, en la evaluación de la gerencia se supone que el gobierno reintroducirá aranceles de importación limitados sobre textiles y que la tasa de cambio vigente permanecerá constante. El 15 de diciembre de 20X2, el gobierno anunció que, en 20X3, impondrá aranceles de importación limitados a los textiles. No obstante, el gobierno recalcó que el arancel no iba a ser tan proteccionista como el arancel del 50 por ciento en vigencia antes de 20X2. Siempre y cuando la u.m. no se fortalezca, la gerencia proyecta y prevé que un arancel del 10 por ciento sobre todos los productos textiles permitiría que la entidad B recupere la rentabilidad.

Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad B tenía activos netos por 1.000 u.m. Si no se imponen aranceles de importación y las tasas de cambio permanecen iguales, los pasivos de la entidad B podrían superar sus activos al final del tercer trimestre de 20X3.

A partir de la evaluación de estos factores, la gerencia considera que la entidad B es un negocio en marcha.

### Cambio en la clasificación

Ejemplo 6. En 20X8, luego de una revisión completa de sus estados financieros, un minorista de indumentaria cambió la manera en que clasificaba los gastos en el estado del resultado integral, de presentar el desglose de gastos por naturaleza a presentar el desglose de gastos por función.

Resumen de gastos	20X8 u.m.	20X7 u.m.
Variación en los inventarios de productos terminados	1.000	(400)
Consumos de materias primas y materiales secundarios	40.000	35.000
Gastos por beneficios a los empleados:		
Personal administrativo	10.000	9.000
Personal de ventas	15.000	16.000
Gastos por depreciación:		
Probadores y edificios de administración	8.000	8.000
Establecimientos de venta al por menor	12.000	12.000
Otros costos	15.000 (a)	13.000 (a)

(a) 70% de costos de venta y 30% de costos de administración

¿Cómo debería la entidad revelar la información sobre el cambio en la clasificación en sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8?

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información:

Extracto del estado del resultado integral de la entidad.

Cálculos que no forman parte del estado del resultado integral:

- a) 1.000 u.m. por variación en los inventarios de mercaderías + 40.000 u.m. por compras de mercaderías = 41.000 u.m.
- b) 35.000 u.m. por compras de mercaderías menos 400 u.m. por variación en los inventarios de mercaderías = 34.600 u.m.
- c) 15.000 u.m. por gastos de beneficios a los empleados + 12.000 u.m. por depreciación + 70% de 15.000 u.m. por otros costos = 37.500 u.m.
- d) 16.000 u.m. por gastos de beneficios a los empleados + 12.000 u.m. por depreciación + 70% de 13.000 u.m. por otros costos = 37.100 u.m.
- e) 10.000 u.m. por gastos de beneficios a los empleados + 8.000 u.m. por depreciación + 30% de 15.000 u.m. por otros costos = 22.500 u.m.
- f) 9.000 u.m. por gastos de beneficios a los empleados + 8.000 u.m. por depreciación + 30% de 13.000 u.m. por otros costos = 20.900 u.m.

	<b>Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8</b>	<b>Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7 según se reexpresó</b>
	u. m.	
u.m.		
Ingreso de actividades ordinarias	X	X
Costo de las ventas	(41.000) (a)	(34.600) (b)
Ganancia bruta	X	X
Costos de distribución	(37.500) (c)	(37.100) (d)
Gastos de administración	(22.500) (e)	(20.900) (f)
Ganancia antes de impuestos	X	X

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X8 de la entidad:

Nota 1. **Bases de elaboración y políticas contables.**

...

Cambio en la clasificación

En 20X8, luego de una revisión completa de sus estados financieros, la entidad cambió la manera en que clasificaba los gastos en el estado del resultado integral, del desglose por naturaleza al desglose por función.

La clasificación por función proporciona información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros. Presenta el rendimiento comercial de los establecimientos de venta al por menor y proporciona información financiera sobre las funciones administrativas y de venta de la entidad.

Ejemplo 7. Identificación de estados financieros

		<b>Referencia a la NIIF para las PYMES</b>
Grupo XYZ (anteriormente Grupo XY) Estado consolidado de situación financiera		3.23(a)
		3.23(b)
Al 31 de diciembre de 20X2	Al 31 de diciembre de 20X1	3.23(c)
000 u.m.	000 u.m.	3.23(d) y (e)

**Otra información para revelar:**

Ejemplo 8. Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Grupo A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8:

Nota 1. **Información general**

La Sociedad de Responsabilidad Limitada A (la Sociedad) es una sociedad de responsabilidad limitada radicada en la jurisdicción Y. El domicilio de su sede social y principal centro del negocio es:

Primera planta  
Calle Fría N. ° 30  
Bahía de Hielo  
El Ártico  
AB111YZ

El Grupo A está compuesto por la sociedad y su subsidiaria sin accionistas minoritarios Sociedad de Responsabilidad Limitada B. Sus actividades principales son la

fabricación y la venta de helado y el ofrecimiento de recorridos por la heladería para turistas.

### **Ponga a prueba su conocimiento**

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la presentación de estados financieros de acuerdo con 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 correcto.

**Pregunta 1.** La presentación razonable requiere una presentación fidedigna del efecto de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en la Sección 2.

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, se supone que una presentación razonable es el resultado de lo siguiente:

- (a) Cumplimiento con la NIIF para las PYMES por parte de una entidad que tiene obligación pública de rendir cuentas.
- (b) Cumplimiento con la NIIF para las PYMES, con información a revelar adicional cuando sea necesario, por parte de una entidad que tiene obligación pública de rendir cuentas.
- (c) Cumplimiento con la NIIF para las PYMES por parte de una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas.
- (d) Cumplimiento con la NIIF para las PYMES, con información a revelar adicional cuando sea necesario, por parte de una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas.

**Pregunta 2.** ¿En cuál de las siguientes situaciones una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas puede aducir cumplimiento con la NIIF para las PYMES en sus estados financieros?

- (a) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con los PCGA locales que tienen una convergencia sustancial con la NIIF para las PYMES.

- (b) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con los PCGA locales que son exactamente iguales a los de la NIIF para las PYMES, excepto que difieren en su denominación.
- (c) La entidad prepara sus estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES.
- (d) En ambos casos (b) y (c) arriba.

**Pregunta 3.** Una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas debe efectuar una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES:

- (a) Si la entidad cumple con todos los requerimientos de la NIIF para las PYMES.
- (b) Si la entidad cumple con la gran mayoría de los requerimientos de la NIIF para las PYMES.
- (c) Si la entidad cumple con los PCGA nacionales basados en la NIIF para las PYMES con algunas diferencias específicas.
- (d) Si la entidad cumple con las NIIF completas.

**Pregunta 4.** ¿Cuál de las siguientes entidades no es un negocio en marcha?

- (a) La gerencia tiene la intención de liquidar la entidad.
- (b) La gerencia tiene la intención de hacer cesar las operaciones de la entidad.
- (c) La gerencia no tiene otra alternativa más realista que hacer cesar las operaciones de la entidad.
- (d) Todos los casos de (a) a (c) arriba.

**Pregunta 5.** Cuando cambia la clasificación de partidas en sus estados financieros, la entidad:

- (a) No debe reclasificar los importes comparativos.
- (b) Puede elegir reclasificar o no los importes comparativos.
- (c) Debe reclasificar los importes comparativos, a menos que sea impracticable hacerlo.

**Pregunta 6.** Las partidas de naturaleza o función distinta:

- (a) Siempre se deben presentar de forma separada en los estados financieros.
- (b) No se deben presentar de forma separada en los estados financieros (es decir, se deben agrupar en los estados financieros).
- (c) Se deben presentar de forma separada en los estados financieros si las partidas tienen importancia relativa.

**Pregunta 7.** La materialidad (o importancia relativa) depende de:

- (a) La naturaleza de la omisión o inexactitud.
- (b) La magnitud de la omisión o inexactitud.
- (c) La magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, analizadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido.

**Pregunta 8.** Si los cambios en el patrimonio de una entidad durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen solamente de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores y cambios en las políticas contables:

- a) La entidad presenta el estado de resultados pero no el estado de cambios en el patrimonio neto.
- (b) La entidad presenta el estado del resultado integral pero no el estado de cambios en el patrimonio neto.
- (c) La entidad presenta el estado de resultados y el estado de cambios en el patrimonio neto.
- (d) La entidad presenta el estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio neto.
- (e) La entidad presenta un único estado de resultados y ganancias acumuladas.
- (f) La entidad puede presentar los estados que se detallan en (c), (d) o (e).

**Pregunta 9.** Una entidad debe revelar información comparativa de:

- (a) El periodo comparable anterior para todos los importes informados.
- (b) El periodo comparable anterior para todos los importes informados y para toda la información de tipo descriptivo y narrativo.
- (c) El periodo comparable anterior para todos los importes informados y para toda la información de tipo descriptivo y narrativo, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.
- (d) Los dos periodos comparables anteriores para todos los importes informados.

**Pregunta 10.** Una entidad presentará:

- (a) El estado de flujos de efectivo de forma más destacada que los demás estados.
- (b) El estado de situación financiera de forma más destacada que los demás estados.
- (c) El estado del resultado integral de forma más destacada que los demás estados.
- (d) Cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.

## Respuestas

- P1 (d) véase el párrafo 3.2.de la sección 3 NIIF para PYMES  
 P2 (d) véase el párrafo 3.3.de la sección 3 NIIF para PYMES  
 P3 (a) véase el párrafo 3.3.de la sección 3 NIIF para PYMES  
 P4 (d) véase el párrafo 3.8.de la sección 3 NIIF para PYMES  
 P5 (c) véanse los párrafos 3.11 y 3.12.de la sección 3 NIIF para PYMES  
 P6 (c) véase el párrafo 3.15.de la sección 3 NIIF para PYMES  
 P7 (c) véase el párrafo 3.16.de la sección 3 NIIF para PYMES  
 P8 (f) véanse los párrafos 3.17 y 3.18.  
 P9 (c) véase el párrafo 3.14. de la sección 3 NIIF para PYMES  
 P10 (d) véase el párrafo 3.21.de la sección 3 NIIF para PYMES

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.4 SECCIÓN 4: Estado de situación financiera

### 4.4.1 Estructura de la sección

1 párrafo para el alcance  
 13 párrafos para descripción  
 Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009

### 4.4.2 Resumen de la sección

Esta sección trata de la información que se debe presentar en un Estado de Situación Financiera, especialmente al finalizar el periodo contable.

La sección describe las pautas que se deben tener en cuenta al presentar un balance que relaciona los movimientos realizados para los **ACTIVOS, PASIVOS Y PATRIMONIO**.

Cada uno de estos debe incluir, en su composición, las partidas corrientes y no corrientes del periodo y aquellas adicionales que se crean relevantes para adicionarlas en la presentación.

El ordenamiento de cada una de estas partidas no llevan estricto orden o guía, pero sí se debe tener en cuenta que en las notas se debe revelar de acuerdo con la necesidad que la empresa requiera, es decir, si una empresa cuyo capital es en acciones, se debe relevar información relacionada con ello; por ejemplo, cantidad de acciones autorizadas o el valor nominal por cada acción.

**Información para presentar en el estado de situación financiera:** Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá las siguientes partidas:

- (a) Efectivo y equivalentes al efectivo.
- (b) Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.
- (c) Activos financieros [excluyendo los importes mostrados en (a), (b), (j) y (k)].
- (d) Inventarios.
- (e) Propiedades, planta y equipo.
- (f) Propiedades de inversión registradas con el valor razonable con cambios en resultados.
- (g) Activos intangibles.
- (h) Activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor.
- (i) Activos biológicos registrados con el valor razonable con cambios en resultados.
- (j) Inversiones en asociadas.
- (k) Inversiones en entidades controladas de forma conjunta.
- (l) Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.
- (m) Pasivos financieros [excluyendo los importes mostrados en (l) y (p)].
- (n) Pasivos y activos por impuestos corrientes.
- (o) Pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos (éstos siempre se clasificarán como no corrientes).
- (p) Provisiones.
- (q) Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.
- (r) Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.

Separación entre partidas corrientes y no corrientes: Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, excepto cuando una presentación bajo el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada ascendente o descendente.

### **Activos corrientes:**

- a) Espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación.

- b) Mantiene el activo principalmente con fines de realización.
- c) Espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa o
- d) Se trate de efectivo o un equivalente en efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo de doce meses, desde la fecha sobre la que se informa.

Todos los demás activos se deben clasificar como no corrientes. Cuando el ciclo de operación no sea claramente identificable, se supondrá que es de 12 meses.

Una entidad con capital en acciones revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente:

- (a) Para cada clase de capital en acciones:
  - El número de acciones autorizadas.
  - El número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad.
  - El valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal.
  - Una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo.
  - Los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital.
  - Las acciones de la entidad mantenidas por ella o por sus subsidiarias o asociadas.
  - Las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes.
- (b) Una descripción de cada reserva que figure en patrimonio

Una entidad sin capital en acciones, revelará información equivalente mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociadas a cada una.

Si, en la fecha sobre la que se informa, una entidad tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la entidad revelará la siguiente información:

- (a) Una descripción del activo o activos o del grupo de activos y pasivos.
- (b) Una descripción de los hechos y circunstancias de la venta o plan.
- (c) El importe en libros de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivos.

**Logros que usted alcanzará en esta sección:** Después de concretar exitosamente este módulo, usted podrá identificar los requerimientos de información financiera para la presentación del estado de situación financiera conforme a la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted mejorará su habilidad para presentar un estado de situación financiera de acuerdo con la NIIF para las PYMES. Respecto al contexto de la NIIF para las PYMES, concretamente debe lograr lo siguiente:

- conocer el objetivo de un estado de situación financiera;
- comprender los requerimientos para la presentación de un estado de situación financiera y
- contar con la habilidad para clasificar los activos y pasivos como corrientes y no corrientes.

### Casos de Estudio, preguntas y respuestas

**Pregunta 1.** ¿Cuáles son los tres componentes principales que conforman la estructura del estado de la situación financiera?

1.1 Activo, Pasivo y Patrimonio

1.2 Ingresos, gastos, utilidad

**Pregunta 2.** Indique cuál de las siguientes afirmaciones es la correcta:

2.1 El activo incluye todas aquellas cuentas que reflejan los valores que dispone la entidad

2.2 Los elementos del activo no son susceptibles de generar flujos futuros de efectivo

2.3 El pasivo no muestra obligaciones que implican salidas de beneficios económicos futuros.

**Pregunta 3.** La siguiente definición de patrimonio neto es ¿falsa o verdadera? El patrimonio neto es el valor residual que resulta del activo menos el pasivo y

representa los aportes de los propietarios o accionistas más los resultados no distribuidos. El patrimonio neto o capital contable muestra también la capacidad que tiene la empresa de autofinanciarse.

**Pregunta 4.** Seleccione la frase correcta:

- 4.1 Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.
- 4.2 La NIIF para PYMES no dice nada con respecto a la forma de presentar las partidas del estado de Situación Financiera.

**Pregunta 5.** ¿Cuáles de las siguientes afirmaciones corresponden a activo corriente?

- a) Espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación.
- b) Mantiene el activo principalmente con fines de realización.
- c) Espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa o
- d) Se trate de efectivo o un equivalente en efectivo, salvo que su utilización esté restringida.
- e) Todas las anteriores
- f) Ninguna de las anteriores

**Pregunta 6.** ¿Cuál de las siguientes afirmaciones corresponden a pasivo corriente?

- a) Se espera liquidar en el curso normal de la explotación de la empresa
- b) Debe liquidarse dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance

**Pregunta 7.** ¿Qué debo tener en cuenta para distinguir entre corriente y no corriente?

- a) El ciclo de explotación
- b) Su tenencia para la negociación o venta
- c) El tiempo, según supere o no los 12 meses

**Pregunta 8.** Clasifique los siguientes activos como corrientes o no corrientes: Seleccione la respuesta correcta.

Se espera que un activo sea realizado dentro de los 12 meses siguientes a la fecha del balance general.

- 1 Corriente
- 2 No corriente

**Pregunta 9.** Un activo que se mantiene para la venta en el curso normal del ciclo operativo de la entidad es:

- 1 Corriente
- 2 No corriente

### **Respuestas**

P1 (1.1)

P2 (2.1)

P3 (V)

P4 (4.1)

P5 (e)

P6 (b)

P7 (c)

P8 (1)

P9 (1)

### **Ponga a prueba su conocimiento**

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la presentación de un estado de situación financiera de acuerdo con 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 correcto.

**Pregunta 1.** La Sección 4 Estado de Situación Financiera de la NIIF para las PYMES:

- (a) Establece la información a presentar en un estado de situación financiera.
- (b) establece el orden o el formato en que se deben presentar las partidas en el estado de situación financiera.
- (c) no permite la presentación de partidas adicionales, encabezamientos y sub-totales en el estado de situación financiera.

**Pregunta 2.** De acuerdo con la NIIF para las PYMES, una entidad debe presentar partidas adicionales en el estado de situación financiera cuando:

- (a) tal presentación sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad.

- (b) tal presentación constituya una práctica generalmente aceptada en el sector en que opera la entidad.
- (c) tal presentación sea exigida por las autoridades fiscales de la jurisdicción donde opera la entidad.

**Pregunta 3.** De acuerdo con la NIIF para las PYMES, al presentar un estado de situación financiera, una entidad:

- (a) debe diferenciar corriente de no corriente en la presentación.
- (b) debe presentar activos y pasivos en orden de liquidez.
- (c) debe elegir entre los formatos de presentación por orden de liquidez o corriente/no corriente (es decir, una elección libre del formato de presentación).
- (d) debe diferenciar corriente de no corriente en la presentación, salvo cuando una presentación basada en el orden de liquidez proporcione información que sea confiable y más relevante.

**Pregunta 4.** Los activos para vender, consumir o realizar como parte del ciclo normal de operación de la entidad son:

- (a) activos corrientes.
- (b) activos no corrientes.
- (c) clasificados como corrientes y no corrientes de acuerdo con otros criterios.

**Pregunta 5.** Cuando existe mucha variabilidad en la duración del ciclo normal de operación de la entidad, el ciclo de operación se mide:

- (a) a su valor promedio.
- (b) a su valor medio.
- (c) en doce meses.
- (d) en tres años.

**Pregunta 6.** Los pasivos que una entidad prevé liquidar en su ciclo normal de operación son:

- (a) clasificados como pasivos no corrientes.
- (b) clasificados como pasivos corrientes y no corrientes de acuerdo con otros criterios.
- (c) clasificados como pasivos corrientes.

**Pregunta 7.** Un dividendo declarado por la entidad antes del final del año y pagadero a sus accionistas tres meses después del final del periodo sobre el que se informa se clasifica como:

- (a) pasivo no corriente.
- (b) pasivo corriente.
- (c) patrimonio.
- (d) activo corriente.

**Pregunta 8.** Una entidad debe presentar cada partida mencionada en el párrafo 4.2:

- (a) incluso si el importe reconocido para dicha partida es cero.
- (b) salvo que el importe reconocido para dicha partida sea cero.
- (c) salvo que dicha partida carezca de importancia o relevancia.

**Pregunta 9.** De acuerdo con la NIIF para las PYMES, el estado financiero que presenta los activos, los pasivos y el patrimonio de una entidad en un determinado momento:

- (a) debe denominarse estado de situación financiera.
- (b) debe denominarse balance.
- (c) puede denominarse estado de situación financiera o balance.
- (d) puede denominarse estado de situación financiera, balance o con cualquier otra denominación que no sea confusa.

**Pregunta 10.** A una sociedad que prepara sus estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES:

- (a) se le exige que revele información equivalente a la requerida por el párrafo 4.12(a), que muestre cambios durante el periodo en cada categoría de patrimonio, y los derechos, preferencias y restricciones en relación con cada categoría de patrimonio.
- (b) se le exige revelar información equivalente a la requerida por el párrafo 4.12(a) si la participación de los socios se clasifican como patrimonio.
- (c) no se le exige proporcionar información sobre su patrimonio.

## **Respuestas**

- P1 (a) véase el párrafo 4.1.
- P2 (a) véase el párrafo 4.3.
- P3 (d) véase el párrafo 4.4.
- P4 (a) véase el párrafo 4.5.
- P5 (c) véase el párrafo 4.6.
- P6 (c) véase el párrafo 4.7.
- P7 (b) véase el párrafo 4.7.

P8 (c) véanse los párrafos 3.15, 3.16 y 10.3.

P9 (d) véanse los párrafos 3.22 y 4.1.

P10 (a) véase el párrafo 4.13.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.5 SECCIÓN 5: Estado del resultado integral y estado de resultados

<b>4.5.1 Estructura de la sección</b>	<p>1 párrafo para alcance</p> <p>2 párrafos presentación del Resultado Integral Total</p> <p>3 párrafos enfoque de un único estado</p> <p>1 párrafo Enfoque de dos estados</p> <p>3 párrafo Requerimientos aplicables a ambos enfoques</p> <p>1 párrafo desglose de los gastos</p> <p>Desglose por naturaleza de los gastos</p> <p>Desglose por función de los gastos.</p> <p>Casos de Estudio</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009.</p>
---------------------------------------	---

### 4.5.2 Resumen de la sección

Esta sección indica cómo debe presentarse la información financiera relacionada con el estado de resultados bajo las normas internacionales, estableciendo dos maneras de realizarse: una, en un estado de resultado integral y otra, en un estado de resultados.

**Presentación del Resultado Integral Total:** Para la presentación del resultado integral total, podrá presentarse en un solo informe que refleje todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos, o en dos estados: uno de resultados en el que se presentan las partidas que no aparezcan reconocidas en el resultado integral total, que es el otro estado para presentar.

**Enfoque de un único estado:** Si no existen otras especificaciones dentro de esta NIIF, el enfoque de este último estado de resultado integral se refiere a incluir y/o mostrar todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos dentro de un periodo, excepto el tratamiento especial que le da esta NIIF a casos como: las correcciones de errores y cambios en las políticas contables (ajustes) y los cambios de otros resultados integrales en los que aparecen los ajustes por negociaciones en el extranjero (Sección 30), los ajustes por beneficios a empleados (sección 28) y los valores que sean considerables, cuando la empresa maneje transacciones de instrumentos financieros complejos. (Sección 12).

Para el manejo de este único estado integral, deberá incluir, como mínimo, los ingresos de actividades ordinarias, los gastos por impuestos, los costos financieros, las inversiones asociadas o los negocios que ejecute en conjunto.

### 4.5.3 El objetivo de esta sección es lograr lo siguiente:

- comprender la opción entre el enfoque de un único estado y el enfoque de dos estados;
- contar con la habilidad para presentar un estado del resultado integral;
- contar con la habilidad para presentar un estado de resultados;
- conocer qué partidas de ingresos y gastos se presentan como otro resultado integral;
- poder identificar una operación discontinuada; y
- poder analizar los gastos por su naturaleza y por su función.

### 4.5.4 Ejemplos:

El estado del resultado integral de una entidad podría presentarse en un único estado como sigue:

Estado del resultado integral de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

	<b>20X8</b> <i>u.m.</i>	<b>20X7</b> <i>u.m.</i>
Ingresos de actividades ordinarias	645.000	499.500
Costo de ventas	(500.000)	(400.000)
Costos de distribución	(50.000)	(30.000)
Gastos de administración	(30.000)	(15.000)
Costos financieros	(10.000)	(5.000)
<b>Ganancia antes de impuestos</b>	<b>55.000</b>	<b>49.500</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	(13.750)	(12.375)
<b>Ganancia del año</b>	<b>41.250</b>	<b>37.125</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
Diferencias de cambio al que procederá la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	10.260	(22.360)
Cambio en el valor razonable de instrumentos de cobertura, neto de impuestos	(3.800)	4.750
Pérdidas reclasificadas sobre el instrumento de cobertura a resultados	(720)	(520)
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>5.740</b>	<b>(18.130)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>	<b>46.990</b>	<b>18.995</b>

## Estado del resultado integral de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7

	<b>20X7</b>	<b>20X6</b>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m. mexpresadas</i>
Ingresos de actividades ordinarias	680.000	525.000
Otros ingresos	54.000	32.000
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	23.520	25.620
Consumos de materias primas y consumibles	(428.000)	(299.800)
Gastos por beneficios a los empleados	(78.000)	(76.000)
Gastos por depreciación y amortización (20X6: 21.200 u.m. expresadas anteriormente)	(25.600)	(29.000)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	-	(3.200)
Otros gastos	(4.500)	(3.250)
Costos financieros	(22.300)	(19.700)
Participación en las ganancias de asociadas	42.100	38.560
<b>Ganancia antes de impuestos (20X6: 198.030 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>241.220</b>	<b>190.230</b>
Gasto por impuestos a las ganancias (20X6: 49.508 u.m. expresadas anteriormente)	(60.305)	(47.558)
<b>Ganancia /1 Resultado integral total del año (20X6: 148.522 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>180.915</b>	<b>142.672</b>

Enfoque de dos estados: En este, deberá tener en cuenta el enfoque de un único estado integral y, en un estado separado, deberá presentar las partidas que considere relevantes, las que deban generar una explicación explícita para ello.

Ejemplo: enfoque de dos estados.

Los hechos son idénticos a los del ejemplo anterior, no obstante, en este ejemplo, el grupo sigue el enfoque de dos estados para presentar su rendimiento financiero. El grupo podría preparar su estado de resultados separado y su estado del resultado integral separado como sigue:

### Estado consolidado de resultados de un grupo para el año finalizado 31 de diciembre de 20X7

	Nota	20X7 u.m.	20X6 u.m.
Ingresos de actividades ordianrias	10	680.000	525.000
Costo de ventas		(400.000)	(300.000)
Costos de distribución		(8.580)	(5.830)
Gastos de administración		(50.000)	(40.000)
Costos financieros	12	(22.300)	(19.700)
Participación en las ganancias de asociadas	13	42.100	38.560
<b>Ganancia antes de impuestos</b>		<b>241.220</b>	<b>198.030</b>
Gasto por impuestos a las ganancias	14	(60.305)	(49.508)
<b>Ganancia del año procedente de operaciones continuadas</b>		<b>180.915</b>	<b>150.522</b>
Pérdida del año procedente de operaciones discontinuadas	15	(24.780)	(2.000)
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>		<b>156.135</b>	<b>148.522</b>
<b>La ganancia del año es atribuible a:</b>			
Propietarios de la controladora		151.135	144.522
Participaciones no controladoras		5.000	4.000
		<b>156.135</b>	<b>148.522</b>
<b>La ganancia del año es atribuible a:</b>			
Propietarios de la controladora		151.135	144.522
Participaciones no controladoras		5.000	4.000
		<b>156.135</b>	<b>148.522</b>

### Estado consolidado del resultado integral de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7.

	Nota	20X7 u.m.	20X6 u.m.
<b>Ganancia del año</b>		156.135	148.522
<b>Otro resultado integral:</b>			
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	16	10.260	(22.360)
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	17	(720)	(520)
Participación de otro resultado integral de asociadas	13	(3.800)	4.750
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>18</b>	<b>5.740</b>	<b>(18.130)</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO</b>		<b>161.875</b>	<b>130.332</b>
<b>El resultado integral total del año es atribuible a:</b>			
Propietarios de la oontroladora		156.575	126.592
Participaciones no contra lado ras		5.300	3.800
		<b>161.875</b>	<b>130.392</b>

Requerimientos aplicables a ambos enfoques: Deberá tener en cuenta las correcciones de errores y cambios de las políticas y presentar información adicional, cuando sea necesario dejar claros los resultados financieros.

### Estado del resultado integral de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

	20X8	20X7
	<i>u.m.</i>	<i>u.m. reexpresadas</i>
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	<b>745.000</b>	<b>693.000</b>
Otros ingresos	45.000	36.520
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	31.000	23.000
Consumos de materias primas y consumibles	(481.000)	(342.000)
Gastos por beneficios a los empleados (20X7: 190.000 u.m. expresadas anteriormente)	(220.000)	(197.000)
Gastos por depreciación y amortización	(45.000)	(40.500)
Otros gastos	(9.000)	(8.900)
Costos financieros	(18.000)	(21.320)
<b>Ganancia antes de impuestos (20X7: 159.800 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>68.000</b>	<b>142.800</b>
Gasto por impuestos a las ganancias (20X7: 39.950 u.m. expresadas anteriormente)	(42.000)	(35.700)
<b>GANANCIA DEL PERIODO (20X7: 119.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>26.000</b>	<b>107.100</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	(3.000)	6.000
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	1.000	(2.000)
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>(2.000)</b>	<b>4.000</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO (20X7: 123.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>24.000</b>	<b>111.100</b>

Otro ejemplo:

### Estado de resultados de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

	20X8	20X7
	<i>u.m.</i>	<i>u.m. reexpresadas</i>
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	<b>745.000</b>	<b>693.000</b>
Otros ingresos	45.000	36.520
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	31.000	23.000
Consumos de materias primas y consumibles	(461.000)	(342.000)
Gastos por beneficios a los empleados (20X7: 180.000 u.m. expresadas anteriormente)	(220.000)	(197.000)
Gastos por depreciación y amortización	(45.000)	(40.500)
Otros gastos	(9.000)	(8.900)
Costos financieros	(18.000)	(21.320)
<b>Ganancia antes de impuestos (20X7:159.800 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>68.000</b>	<b>142.800</b>
Gasto por impuestos a las ganancias (20X7: 39.950 u.m. expresadas anteriormente)	(42.000)	(35.700)
<b>GANANCIA DEL PERIODO (20X7:119.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>26.000</b>	<b>107.100</b>

### Estado del resultado integral de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

	20X8	20X7
	<i>u.m.</i>	<i>u.m. reexpresadas</i>
<b>Ganancia del año (20X7:119.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>26.000</b>	<b>107.100</b>
<b>Otro resultado integral:</b>		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	(3.000)	6.000
Ganancias actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	1.000	(2.000)
<b>Otro resultado integral del año, neto de impuestos</b>	<b>(2.000)</b>	<b>4.000</b>
<b>RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO (20X7: 123.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>24.000</b>	<b>111.100</b>

**Operaciones discontinuadas:** En el glosario de la NIIF para las PYMES, una operación discontinuada se define como un componente de una entidad del que se ha dispuesto o que se mantiene para la venta, y

- representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;
- es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

- c) es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Además, un componente de una entidad se define como las operaciones y los flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como para efectos de información financiera.

Ejemplo: **presentación de una operación discontinuada**

Una entidad opera dos líneas de negocios importantes por separado: la fabricación de velas y la venta minorista de ropa. El 30 de diciembre de 20X2, en respuesta a una oferta no solicitada, una entidad dispuso de su actividad de fabricación de velas por 1.000.000 u.m., cuyo importe en libros de los activos de operación fue 400.000 u.m. del edificio de la fábrica; 300.000 u.m. de maquinaria y 200.000 u.m., de marca comercial. Para mayor simplicidad, se supone que la actividad de fabricación de velas no posee otros activos o pasivos. 20.000 u.m. de impuesto a las ganancias son pagaderas contra la ganancia por la venta de la planta.

La planta de fabricación de velas reconoció ganancias después de impuestos por 150.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 (20X1: 250.000 u.m.).

**Estado del resultado integral de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2**

	20X2 u.m.	20X1 u.m.
<b>Ganancia del año precedente de operaciones continuadas</b>		
Ganancia del año precedente de la operación discontinuada	230.000	250.000 (a)
<b>Ganancia del año</b>		

(a) 1.000.000 u.m. producto de la venta menos 400.000 u.m. del edificio menos 300.000 u.m. de maquinaria menos 200.000 u.m. de marca comercial = 100.000 u.m. de ganancia sobre la venta.  
100.000 u.m. menos 20.000 u.m. de impuestos = 80.000 u.m. de ganancia después de impuestos por la venta de la operación discontinuada.  
80.000 u.m. + 150.000 u.m. de ganancia después de impuestos por la operación discontinuada = 230.000 u.m. de ganancia total después de impuestos por la operación discontinuada.

Desglose de los gastos: Se clasifica en dos, por la naturaleza y función de los gastos; los primeros, se agruparán de acuerdo con la naturaleza de ejecución, "redistribuyéndolos" por las funciones de la entidad. Y por la función, será de acuerdo con las actividades de la entidad, (administración, ventas).

**Grupo XYZ**  
**Estado del resultado Integral y ganancias acumuladas consolidado para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2 (Alternativa 2 - ilustración (clasificación de gastos por naturaleza))**

	Notas	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	5	6.863.545	5.803.653
Otros ingresos	6	88.850	25.000
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso		3.310	(1.380)
Consumos de materias primas y consumibles		(4.768.699)	(4.092.135)
Salarios y beneficios a los empleados		(336.142)	(879.900)
Gastos por depreciación y amortización		(272.060)	(221.247)
Deterioro del valor de propiedades, planta y Equipo			(30.000)
Otros gastos		(249.482)	(145.102)
Costos financieros	7	(26.366)	(36.712)
Ganancia antes de impuestos	8	654.956	457.147
Gasto por impuestos a las ganancias	9	(270.250)	(189.559)
Ganancia del año		384.706	267.588
Ganancias acumuladas al comienzo del año		2.171.353	2.003.765
Dividendos		(151.000)	(100.000)
Ganancias acumuladas al final del año		2.406.059	2.171.353

**Grupo XYZ**  
**Estado del resultado integral y ganancias acumuladas consolidado para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2 - (Alternativa 1 - ilustración de la clasificación de gastos por función)**

	Notas	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	5	6.863.545	5.808.653
Costo de ventas		(5.178.530)	(4.422.575)
Ganancia bruta		1.685.015	1.386.078
Otros ingresos	6	88.850	25.000
Costos de distribución		(175.550)	(156.800)
Gastos de administración		(810.230)	(660.389)
Otros gastos		(106.763)	(100.030)
Costos financieros	7	(26.366)	(36.712)
Ganancia antes de impuestos	8	654.956	457.147
Gasto por impuestos a las ganancias	9	(270.250)	(189.559)
Ganancia del año		384.706	267.588
Ganancias acumuladas al comienzo del año		2.171.353	2.003.765
Dividendos		(150.000)	(100.000)
Ganancias acumuladas al final del año		2.406.059	2.171.353

Como mínimo, una entidad incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes para el periodo:

- a) Ingresos de actividades ordinarias
- b) Costos financieros
- c) Participación en el resultado de las inversiones en asociadas (véase la Sección 14 Inversiones en Asociadas) y entidades controladas de forma conjunta (véase la Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos) que se contabilicen utilizando el método de la participación.
- d) Gasto por impuestos excluyendo los impuestos distribuidos a partidas (e), (g) y (h) siguientes (véase el párrafo 29.27).
- e) Un único importe que comprenda el total de:
  - el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas y
  - la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida en la medición con valor razonable menos costos de venta, o en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada.
- f) El resultado (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, no es necesario presentar esta línea).
- g) Cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 5.4(b)] clasificada por naturaleza [excluyendo los importes del apartado (h)].
- h) Participación en el otro resultado integral de las asociadas y entidades controladas de forma conjunta contabilizadas por el método de la participación.
- i) Resultado integral total (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, puede usar otro término para esta línea como resultado).

#### **4.5.4 Casos de Estudio, preguntas y respuestas**

##### **Preguntas:**

- ¿Cuál es el objetivo de esta Sección?
- ¿Cómo se puede presentar el desglose de los gastos de una entidad según esta sección?
- ¿Cuáles y en qué consisten los enfoques de los estados de resultado integral y de resultados?

##### **Ponga a prueba su conocimiento**

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la presentación de un estado del resultado integral y estado de resultados de acuerdo con 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 donde se encuentra el enunciado correcto.

**Pregunta 1.** En 20X8, después de que los estados financieros de 20X7 de una entidad se aprobaran para su publicación, la entidad descubrió un error en el cálculo de gasto por depreciación. El error se produjo durante 20X6. La entidad presenta las cifras comparativas de un año. El efecto de la corrección del error sobre los estados financieros de 20X8 de la entidad:

- (a) se reconocerá en los resultados de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8.
- (b) se reconocerá en los resultados de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7.
- (c) se reconocerá fuera del resultado integral total, en el estado de cambios en el patrimonio neto como un ajuste a las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X7.

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores de la NIIF para las PYMES para responder la pregunta 1. Los requerimientos de la Sección 10 se establecen en el Módulo 10.

**Pregunta 2.** ¿Cuáles de las siguientes pérdidas y ganancias se reconocen en otro resultado integral (es decir, en el resultado integral total fuera de resultados)?

- (a) pérdidas y ganancias por operaciones discontinuadas.
- (b) pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros por negocios en el extranjero.
- (c) ganancias sobre la revaluación de propiedades, planta y equipo.
- (d) pérdidas y ganancias que la gerencia considera partidas extraordinarias.

**Pregunta 3.** ¿Cuáles de las siguientes pérdidas y ganancias puede elegir una entidad (como opción de política contable) para reconocer otro resultado integral (es decir, el resultado integral total fuera de resultados)?

- (a) pérdidas por operaciones discontinuadas.
- (b) pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros por negocios en el extranjero.
- (c) pérdidas y ganancias actuariales de planes de beneficios definidos.
- (d) pérdidas y ganancias que la gerencia considera partidas extraordinarias.

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 28 Beneficios a los Empleados de la NIIF para las PYMES para responder la pregunta 3.

**Pregunta 4.** ¿Cuál de los siguientes términos no se puede utilizar para describir una partida en el estado del resultado integral?

- (a) ingresos de actividades ordinarias.
- (b) ganancia bruta.
- (c) ganancia antes de impuestos.
- (d) partida extraordinaria.

**Pregunta 5.** ¿Cuál de las siguientes opciones constituye una operación discontinuada?

- (a) Una entidad posee tres máquinas ubicadas en una planta. Todas las máquinas fabrican el mismo producto. La entidad reduce notablemente sus operaciones al disponer de una de las máquinas.
- (b) Una entidad posee tres máquinas ubicadas en una planta. Cada máquina fabrica un producto completamente distinto y cada máquina es operada como una unidad de negocios por separado.  
La entidad reduce notablemente sus operaciones al disponer de una de las máquinas y, al hacerlo, discontinúa la fabricación de uno de sus tres productos.
- (c) Una entidad posee tres plantas que fabrican el mismo producto. Cada planta está ubicada en un continente diferente y vende su producción a clientes locales de la planta donde se fabrica el producto. La entidad reduce sus operaciones al disponer de una de las plantas.
- (d) Tanto (b) como (c), arriba.
- (e) Situaciones de la (a) a la (c).

**Pregunta 6.** Las partidas de otro resultado integral se presentan en el estado del resultado integral desglosadas:

- (a) por naturaleza.
- (b) por función.
- (c) por naturaleza o por función (opción de política contable).
- (d) ambas (a) y (b) arriba.

**Pregunta 7.** Los costos de personal son:

- (a) gastos de administración.
- (b) gastos de distribución.
- (c) costo de ventas.

- (d) asignados a las categorías (a) a (c) arriba, de acuerdo con la función que desempeñe el empleado al que corresponde el costo de personal en particular.

**Pregunta 8.** Una entidad presenta un desglose de gastos mediante una clasificación basada en:

- (a) la naturaleza de los gastos.
- (b) la función de los gastos.
- (c) ya sea la naturaleza de los gastos o la función de los gastos dentro de la entidad; cualquiera de las dos opciones que proporcione información confiable y más relevante.
- (d) ya sea la naturaleza de los gastos o la función de los gastos dentro de la entidad; cualquiera de las dos opciones que la entidad prefiera presentar.

**Pregunta 9.** Las partidas separadas en un desglose de gastos por naturaleza incluyen:

- (a) compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados, depreciación, partidas extraordinarias.
- (b) compras de materiales, costos de distribución, costos de administración, beneficios a los empleados, depreciación, impuestos.
- (c) depreciación, compras de materiales, beneficios a los empleados y costos de publicidad.
- (d) costos de ventas, costos de administración, costos de transporte, costos de distribución, etc.

**Pregunta 10.** Las partidas separadas en un desglose de gastos por función incluyen:

- (a) compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados, depreciación, partidas extraordinarias.
- (b) compras de materiales, costos de distribución, costos de administración, beneficios a los empleados, depreciación, impuestos.
- (c) depreciación, compras de materiales, beneficios a los empleados y costos de publicidad.
- (d) costo de ventas, costos de administración, gastos de distribución, etc.

### **Respuestas**

P1 (c) véanse los párrafos 5.4(a) y 5.8.

P2 (b) véase el párrafo 5.4(i).

P3 (c) véanse los párrafos 5.4(b)(ii) y 28.24(b).

P4 (d) véase el párrafo 5.10.

P5 (d) véanse las definiciones de operación discontinuada y componente de una entidad en el Glosario.

- P6 (a) véase el párrafo 5.5(g).  
 P7 (d) véase el párrafo 5.11(b).  
 P8 (c) véase el párrafo 5.11.  
 P9 (c) véase el párrafo 5.11(a).  
 P10 (d) véase el párrafo 5.11(b).

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.6 SECCIÓN 6: ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS

### 4.6.1 Estructura de la sección

1 párrafo para el alcance: Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el patrimonio de una entidad para un periodo, en un estado de cambios en el patrimonio o, si se cumplen las condiciones especificadas y una entidad así lo decide, en un estado de resultados y ganancias acumuladas.

1 párrafo de objetivo en el Estado de Cambios en el Patrimonio.

4 párrafos de información a presentar en el estado de cambios del patrimonio.

1 párrafo de objetivo para Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas.

4 párrafos de información para presentar en el resultado de ganancias y pérdidas acumuladas.

Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009.

### 4.6.2 Resumen de la sección

El estado de cambios en el patrimonio presenta el resultado del periodo sobre el que se informa, de una entidad: las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el otro resultado integral para el periodo, los efectos de los cambios en políticas contables y las correcciones de errores reconocidos en el periodo y los importes de las inversiones hechas y los dividendos y otras distribuciones recibidas, durante el periodo por los inversores en patrimonio.

Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio que muestre:

- a) El resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras.
- b) Para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.
- c) Para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al comienzo y al final del periodo, revelando por separado los cambios procedentes de:
  - El resultado del periodo.
  - Cada partida de otro resultado integral.
  - Los importes de las inversiones por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de acciones propias en cartera, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los cambios en las participaciones en la propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

Ejemplo: Estado de cambios en el patrimonio

### Estado consolidado de los cambios en el patrimonio de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7 (en miles de unidades monetarias)

	Capital en acciones	Ganancias acumuladas	Coberturas del riesgo de tasa de cambio en transacciones previstas	Cobertura del riesgo de precio de materia prima cotizada en transacciones previstas	Atribuible a los propietarios de la controladora	Participaciones no controladoras	Patrimonio total
Balance al 1 de enero de 20X6	500.000	256.000	(4.000)	2.000	754.000	83.778	837.778
Corrección de un error de un periodo anterior		5.000			5.000	500	5.500
Cambios en políticas contables		5.500			5.500	667	6.167
Balance reexpresado al 1 de enero de 20X6	500.000	266.500	(4.000)	2.000	764.500	84.945	849.445
Resultado integral total	—	64.000	2.600	(1.100)	65.500	7.111	72.611
Resultados	—	60.000	—	—	60.000	6.000	66.000
Conversión de negocios en el extranjero	—	6.400	—	—	6.400	2.110	8.510
Pérdidas actuariales: planes de beneficios definidos	—	(2.400)	—	—	(2.400)	(999)	(3.399)
Cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura, neto de impuestos	—	—	3.000	(2.000)	1.000	—	1.000
Reclasificados a resultados	—	—	(400)	900	500	—	500
Transacciones con propietarios Dividendos	—	(8.000)	—	—	(8.000)	(889)	(8.889)
Balance reexpresado al 31 dic 20X6	500.000	322.500	(1.400)	900	822.000	91.167	913.167

Estado de resultados y ganancias acumuladas: El estado de resultados y ganancias acumuladas presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo sobre el que se informa. El párrafo 3.18 habla de cuándo una entidad puede presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos para los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

Información que se va a presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas: Una entidad presentará, en el estado de resultados y ganancias acumuladas,

además de la información exigida en la Sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados, las siguientes partidas:

- Ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa.
- Dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar.
- Reexpresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores.
- Reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables.
- Ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

El término reexpresiones por correcciones de los errores de periodos anteriores o por cambios en políticas contables, significa que no se presenta la cifra que aparece en el estado financiero de ese año comparativo, sino la cifra ajustada como si la corrección se hubiera registrado en el o los años correspondientes. Lo anterior para que verdaderamente la cifra comparativa se presente en la misma base.

Ejemplo: estado de resultados y ganancias acumuladas: Los únicos cambios en el patrimonio de una entidad en 20X8 y 20X7 (los periodos para los que se presentan los estados financieros) surgen de los resultados, el pago de los dividendos y las correcciones de errores de periodos anteriores.

La entidad presenta un desglose de los gastos por su naturaleza.

La entidad cumple con los criterios delineados y podría elegir presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas como sigue:

### **Estado de resultados y ganancias acumuladas de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 (en miles de unidades monetarias)**

	20X8	20X7 <i>reexpresadas</i>
<b>Ingresos de actividades ordinarias</b>	<b>745.000</b>	<b>693.000</b>
Otros ingresos	45.000	36.520
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	31.000	23.000
Consumos de materias primas y consumibles	(461.000)	(342.000)
Gastos por beneficios a los empleados (20X7: 180.000 u.m. expresadas anteriormente)	(220.000)	(197.000)
Gastos por depreciación y amortización	(45.000)	(40.500)
Otros gastos	(9.000)	(8.900)
Costos financieros	(18.000)	(21.320)

<b>Ganancia antes de impuestos (20X7: 159.800 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>68.000</b>	<b>142.800</b>
Gasto por impuestos a las ganancias (20X7: 39.950 u.m. expresadas anteriormente)	(42.000)	(35.700)
<b>GANANCIA DEL PERIODO (20X7:119.850 u.m. expresadas anteriormente)</b>	<b>26.000</b>	<b>107.100</b>
Ganancias acumuladas al comienzo del año como se expresó anteriormente	307.100	250.000
corrección de un error de un periodo anterior	349.850 (42.750)	280.000 (30.000)
Ganancia del año (20X7: 119.850 u.m. expresadas anteriormente)	26.000	107.100
Dividendos declarados y pagados	(60.000)	(50.000)
<b>Ganancias acumuladas al final del año</b>	<b>273.100</b>	<b>307.100</b>

El objetivo de esta sección es lograr lo siguiente:

Conocer los requerimientos para la presentación del estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su habilidad para presentar un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con la NIIF para las PYMES. En el contexto de la NIIF para las PYMES, concretamente debe lograr lo siguiente:

- conocer el objetivo del estado de cambios en el patrimonio
- conocer las circunstancias en que una entidad puede elegir presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de presentar un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio
- conocer el objetivo de un estado de resultados y ganancias acumuladas
- comprender los requerimientos para la presentación de un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas
- contar con la habilidad para presentar los efectos que implica la aplicación retroactiva de políticas contables y la reexpresión retroactiva de errores de periodos anteriores sobre el patrimonio de acuerdo con la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.

Ejemplo: estado de cambios en el patrimonio

Un grupo podría presentar su estado consolidado de cambios en el patrimonio así:

	20X3		20X4	
	PYME A u. m.	PYME B u. m.	PYME A u.m.	PYME B u.m.
Patrimonio total al comienzo del periodo:				
- capital en acciones	2.500.000	10.000	2.500.000	10.000
- prima de emisión de acciones	1.900.000	-	1.900.000	-
- ganancias acumuladas	2.070.000	80.000	2.415.100	82.000
Ganancia del año	500.000	32.000	658.300	40.000
Ganancias (pérdidas) actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	(1.900)	(5.000)	(3.000)	1.000
Ganancias (pérdidas) por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	67.000	-	(46.200)	-
Emisión de acciones	-	-	6.000.000	-
Dividendos declarados y pagados	(220.000)	(25.000)	(320.000)	(31.000)
Patrimonio total al final del periodo	6.815.100	92.000	13.104.200	102.000
	<b>Capital en acciones de acciones</b>	<b>Prima de emisión</b>	<b>Ganancias acumuladas</b>	<b>Patrimonio total (atribuible a los propietarios de la controladora)</b>
Balance al 1 de enero de 20X3 (a)	2.500.000	1.900.000	2.150.000	6.550.000
Corrección de un error de un periodo anterior			(230.000)	(230.000)
Balance reexpresado al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	1.920.000	6.320.000
Cambios en el patrimonio para 20X3				
Resultado integral total del año	-	-	567.100	567.100
Ganancia del año	-	-	507.000 (b)	507.000
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	-	-	(6.900) (c)	(6.900)
Ganancias por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos			67.000	67.000
Dividendos	-	-	(220.000) (d)	(220.000)
Balance al 31 de diciembre de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.267.100	6.667.100
Cambios en el patrimonio para 20X4				
Resultado integral total del año			619.100	619.100
Ganancia del año	-	-	667.300 (e.)	667.300
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	-	-	(2.000) (f)	(2.000)
Pérdidas por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos			(46.200)	(46.200)
Emisión de acciones	1.000.000	5.000.000		6.000.000
Dividendos	-	-	(320.000) (g)	(320.000)
Balance al 31 de diciembre de 20X4	3.500.000	6.900.000	2.566.200	12.966.200

	20X3 PYME C u.m.	PYME D u. m.	20X4 PYME C u.m.	PYME D u.m.
Patrimonio total al comienzo del periodo:				
- capital en acciones	2.500.000	10.000	2.500.000	10.000
- prima de emisión de acciones	1.900.000		1.900.000	
- ganancias acumuladas	2.070.000	80.000	2.415.100	82.000
Ganancia del año	500.000	32.000	658.300	40.000
Ganancias (pérdidas) actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	(1.900)	(5.000)	(3.000)	1.000
Ganancias (pérdidas) por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	67.000		(46.200)	
Emisión de acciones	-	-	6.000.000	-
Dividendos declarados y pagados	(220.000)	(25.000)	(320.000)	(31.000)
Patrimonio total al final del periodo	6.815.100	92.000	13.104.200	102.000

	Capital en acciones	Prima de emisión de acciones	Ganancias acumuladas	Atribuible a los propietarios de la controladora	Participación no controladora	Patrimonio total
Balance al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.130.000 (a)	6.530.000	22.500 (b)	6.552.500
Corrección de un error de un periodo anterior			(30.000) (c)	(30.000)	(10.000) (d)	(40.000)
Balance reexpresado al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.100.000	6.500.000	12.500	6.512.500
Cambios en el patrimonio para 20X3						
Resultado integral total del año			566.600	566.600	6.750	573.350
Ganancia del año			505.250 (e)	505.250	8.000 (f)	513.250
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos			(5.650) (g)	(5.650)	(1.250)(h)	(6.900)
Ganancias por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos			67.000	67.000		67.000
Dividendos	-	-	(220.000) (i)	(220.000)	(6.250) (j)	(226.250)
Balance al 31 de diciembre de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.446.600	6.846.600	13.000	6.859.600

Cambios en el patrimonio para 20X4						
Resultado integral total del año			616.600	616.600	10.250	626.850
Ganancia del año	-	-	665.050 (k)	665.050	10.000 (l)	675.050
Ganancias (y pérdidas) actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	-	-	(2.250) (m)	(2.250)	250	(2.000)
Pérdidas por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos			(46.200)	(46.200)		(46.200)
Emisión de acciones	1.000.000	5.000.000	-	6.000.000	-	6.000.000
Dividendos	-	-	(320.000) (o)	(320.000)	(7.750) (p)	(327.750)
Venta de acciones en la subsidiaria			25.700 (q)	25.700	9.300 (r)	35.000
Balance al 31 de diciembre de 20X4	3.500.000	6.900.000	2.768.900	13.168.900	24.800	13.193.700

Y en el caso de resultados de ganancias y pérdidas, presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo en que se informa.

Esto permite a una entidad presentar un estado de resultados de ganancias y pérdidas acumuladas en lugar de un estado de resultado integral y un estado de cambio en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

### Ponga a prueba su conocimiento

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la presentación de un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas de acuerdo con 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 correcto.

**Pregunta 1.** El estado de cambios en el patrimonio incluye una conciliación entre:

- (a) el importe en libros de las ganancias acumuladas al comienzo y el final del periodo.
- (b) el importe en libros del patrimonio total al comienzo y el final del periodo.
- (c) el importe en libros de cada componente del patrimonio al comienzo y el final del periodo, revelando por separado los cambios que surjan de: (i) resultados, (ii) cada partida del resultado integral, y (iii) los importes de inversiones realizadas por los propietarios, y dividendos y otras distribuciones otorgados a éstos.

**Pregunta 2.** En el estado de cambios en el patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva de un cambio en una política contable se presenta:

- (a) por separado para cada componente del patrimonio únicamente.
- (b) en conjunto para el patrimonio total únicamente.
- (c) en conjunto para el patrimonio total y por separado para los importes totales atribuibles a los propietarios de la entidad controladora y a las participaciones no controladoras.

**Pregunta 3.** ¿Cuál de las siguientes opciones se presenta en el estado de cambios en el patrimonio?

- (a) inversiones hechas por los propietarios (p. ej., emisiones de acciones).
- (b) distribuciones a los propietarios (p. ej., dividendos).
- (c) cambios en la participación en subsidiarias que no derivan en una pérdida de control.
- (d) todos los casos de (a) a (c) anteriores.
- (e) ninguno de los casos de (a) a (c) anteriores.

**Pregunta 4.** Una entidad:

- (a) debe elegir presentar ya sea un estado de resultados y ganancias acumuladas o un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio (es decir, una elección libre de la política contable para todas las entidades que preparan sus estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES).

- (b) cuyos únicos cambios en su patrimonio en los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de resultados, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, debe presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio.
- (c) cuyos únicos cambios en su patrimonio en los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de resultados, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, puede, pero no se le exige que lo haga, presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio.
- (d) que elige presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas debe también presentar un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio.

**Pregunta 5.** El estado de resultados y ganancias acumuladas presenta:

- (a) los resultados y las ganancias acumuladas de una entidad al comienzo y el final del periodo sobre el que se informa.
- (b) los resultados y los dividendos declarados y pagados o pagaderos de una entidad en el periodo.
- (c) los resultados, las ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa, los dividendos declarados y pagados o pagaderos en el periodo y las ganancias acumuladas de una entidad al final del periodo sobre el que se informa.
- (d) las partidas requeridas por la Sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados, las ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa, los dividendos declarados y pagados o pagaderos en el periodo, las reexpresiones de las ganancias acumuladas por correcciones de errores de un periodo anterior y cambios en las políticas contables, y las ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

**Pregunta 6.** ¿La presencia de cuál de las siguientes transacciones en el actual periodo sobre el que se informa impediría que una entidad pueda elegir presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas?

- (a) La entidad distribuye terrenos y edificios (clasificados como propiedades de inversión) como un dividendo a su único accionista.
- (b) La entidad distribuye terrenos y edificios (clasificados como propiedades, planta y equipo) como un dividendo a su único accionista.

- (c) La entidad distribuye terrenos y edificios (clasificados como inventario) como un dividendo a su único accionista.
- (d) La entidad adquirió 100 de sus propias acciones de uno de sus dos accionistas.

**Pregunta 7.** ¿La presencia de cuál de los siguientes eventos en el actual periodo sobre el que se informa impediría que una entidad pueda elegir presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas?

- (a) El hallazgo de un error de importancia relativa de un periodo anterior. Nota: el error se corrige mediante una reexpresión retroactiva.
- (b) El cambio voluntario de una política contable. Nota: la nueva política contable se aplica retroactivamente.
- (c) Un cambio de presentación en el desglose de los gastos de una presentación por función a una presentación por naturaleza.
- (d) Ninguno de los casos de (a) a (c) anteriores.

**Pregunta 8.** El resultado integral total del periodo se presenta en un estado de cambios en el patrimonio de forma que:

- (a) muestre por separado el importe total atribuible a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras.
- (b) muestre por separado un desglose de los gastos por función o por naturaleza.
- (c) muestre por separado las partidas requeridas en la Sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados.
- (d) muestre por separado los resultados y el total de otro resultado integral.

**Pregunta 9.** En el estado de cambios en el patrimonio, los efectos de la corrección de un error de un periodo anterior se presentan:

- (a) por separado para cada componente del patrimonio.
- (b) en conjunto para el patrimonio total.
- (c) en conjunto para el patrimonio total y por separado para los importes totales atribuibles a los propietarios de la entidad y a las participaciones no controladoras.

**Pregunta 10.** A partir de su constitución, una subsidiaria estaba 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. ¿Cómo presentaría el grupo la adquisición realizada por la controladora a la participación no controladora del 25 por ciento del patrimonio de su subsidiaria en su estado consolidado de cambios en el patrimonio?

- (a) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 25.000 u.m. como una reducción de la participación no controladora.
- (b) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 60.000 u.m. como una reducción de la participación no controladora.
- (c) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 25.000 u.m. como una reducción de la participación no controladora y las 35.000 u.m. como una reducción de las ganancias acumuladas.

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados y la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía de la NIIF para las PYMES para responder la pregunta 10.

**Pregunta 11.** Los hechos son idénticos a los de la pregunta 10. No obstante, en esta pregunta, en el actual periodo sobre el que se informa, la controladora vendió el 25 por ciento de las acciones en su subsidiaria a su valor razonable de 60.000 u.m. La controladora no perdió el control sobre la entidad. ¿Cómo presentaría el grupo la venta realizada por la controladora a la participación no controladora del 25 por ciento del patrimonio de su subsidiaria en su estado consolidado de cambios en el patrimonio?

- (a) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 25.000 u.m. como un incremento en la participación no controladora.
- (b) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 60.000 u.m. como un incremento en la participación no controladora.
- (c) La entidad presentaría una partida por separado donde se muestren las 25.000 u.m. como un incremento en la participación no controladora y las 35.000 u.m. como un incremento en las ganancias acumuladas.

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados y la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía de la NIIF para las PYMES para responder la pregunta 10.

### **Respuestas**

P1 (c) véase el párrafo 6.2.

P2 (a) véase el párrafo 6.3(b).

P3 (d) véase el párrafo 6.3(c)(iii).

P4 (c) véanse los párrafos 6.1, 6.4 y 3.18.

P5 (d) véanse los párrafos 6.4 y 6.5.

P6 (d) véase el párrafo 6.4.

P7 (d) véase el párrafo 6.4.

P8 (a) véase el párrafo 6.3(a).

P9 (a) véase el párrafo 6.3(b).

P10 (c) véase el párrafo 6.3(c)(iii).

P11 (c) véase el párrafo 6.3(c)(iii).

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

### **Ponga en práctica su conocimiento**

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la presentación de un estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas 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**

La PYME B ha sido una subsidiaria enteramente participada de la PYME A, desde el momento de su constitución, hace muchos años.

En 20X4, luego de que los estados financieros consolidados del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se aprobaran para su publicación, la gerencia detectó un error en sus estados financieros del periodo anterior. El efecto del error es una sobrevaloración de 230.000 u.m. de ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3. El error se relaciona con una falla de cálculo en la depreciación del edificio de ventas de la PYME A.

El patrimonio de la PYME A (entidad separada) y la PYME B (entidad separada) antes de corregir el error del periodo anterior se resume como sigue:

	20X3		20X4	
	PYME A	PYME B	PYME A	PYME B
	u.m.	u. m.	u.m.	u.m.
Patrimonio total al comienzo del periodo:				
- capital en acciones	2.500.000	10.000	2.500.000	10.000
- prima de emisión de acciones	1.900.000	-	1.900.000	-
- ganancias acumuladas	2.070.000	80.000	2.415.100	82.000
Ganancia del año	500.000	32.000	658.300	40.000
Ganancias (pérdidas) actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	(1.900)	(5.000)	(3.000)	1.000
Ganancias (pérdidas) por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	67.000		(46.200)	
Emisión de acciones	-	-	6.000.000	-
Dividendos declarados y pagados	(220.000)	(25.000)	(320.000)	(31.000)
Patrimonio total al final del periodo	6.815.100	92.000	13.104.200	102.000

En 20X4, la PYME A emitió 1.000.000 de acciones ordinarias con un valor a la par de 1 u.m. cada una, por 6 u.m. cada una.

Elabore el estado consolidado de cambios en el patrimonio del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

### Respuesta al caso práctico 1

Estado de cambios en el patrimonio del grupo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (en unidades monetarias).

	Capital en acciones	Prima de emisión de acciones	Ganancias acumuladas	Patrimonio total (atribuible a los propietarios de la controladora)
Balance al 1 de enero de 20X3 (a)	2.500.000	1.900.000	2.150.000	6.550.000
Corrección de un error de un periodo anterior			(230.000)	(230.000)
Balance reexpresado al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	1.920.000	6.320.000
Cambios en el patrimonio para 20X3				
Resultado integral total del año	-	-	567.100	567.100
Ganancia del año	-	-	507.000 (b)	507.000
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	-	-	(6.900) (c)	(6.900)
Ganancias por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos			67.000	67.000
Dividendos	-	-	(220.000) (d)	(220.000)

Balance al 31 de diciembre de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.267.100	6.667.100
Cambios en el patrimonio para 20X4				
Resultado integral total del año			619.100	619.100
Ganancia del año	-	-	667.300 (e.))	667.300
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	-	-	(2.000) (f)	(2.000)
Pérdidas por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos			(46.200)	(46.200)
Emisión de acciones	1.000.000	5.000.000		6.000.000
Dividendos	-	-	(320.000) (g)	(320.000)
Balance al 31 de diciembre de 20X4	3.500.000	6.900.000	2.566.200	12.966.200

Los cálculos detallados a continuación no forman parte del estado de cambios en el patrimonio presentado por el grupo de la PYME A.

- Capital en acciones y prima de emisión de acciones: 2.500.000 u.m. de la PYME A + 1.900.000 u.m. de la PYME A + 10.000 u.m. de la PYME B menos 10.000 u.m. de la inversión de la PYME A en la PYME B (es decir, en la conciliación, el capital en acciones de la PYME B se elimina contra la inversión de la PYME A en la PYME B).  
Ganancias acumuladas: 2.070.000 u.m. de la PYME A + 80.000 u.m. de la PYME B = 2.150.000 u.m.
- 500.000 u.m. de la PYME A menos 25.000 u.m. de ingresos por dividendos (es decir, se elimina el dividendo por la transacción intragrupo recibido de la PYME B) + 32.000 u.m. de la PYME B = 507.000 u.m.
- 1.900 u.m. de la PYME A + 5.000 u.m. de la PYME B = 6.900 u.m.
- 220.000 u.m. de la PYME A + 25.000 u.m. de la PYME B menos 25.000 u.m. de dividendo intragrupo (es decir, se elimina el dividendo declarado por la PYME B para ser recibido por la PYME A) = 220.000 u.m.
- 658.300 u.m. de la PYME A menos 31.000 u.m. de ingresos por dividendos (es decir, se elimina el dividendo por la transacción intragrupo recibido de la PYME B) + 40.000 u.m. de la PYME B = 667.300 u.m.
- 3.000 u.m. de pérdida de la PYME A menos 1.000 u.m. de ganancia de la PYME B = 2.000 u.m. de pérdida neta.
- 320.000 u.m. de la PYME A + 31.000 u.m. de la PYME B menos 31.000 u.m. de dividendo intragrupo (es decir, se elimina el dividendo declarado por la PYME B para ser recibido por la PYME A) = 320.000 u.m.

## Caso práctico 2

La PYME D ha sido una subsidiaria participada en un 75 por ciento por la PYME C, desde el momento de su constitución, hace muchos años.

El 31 de diciembre de diciembre de 20X4, luego de que la PYME D declarara y pagara dividendos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4, la PYME C redujo su participación accionaria en la PYME D al 60 por ciento, mediante la venta del 15 por ciento del patrimonio en la PYME D a la participación no controladora por 35.000 u.m.

En 20X4, luego de que los estados financieros consolidados del grupo de la PYME C para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se aprobaran para su publicación, la gerencia de la PYME D detectó un error en sus estados financieros del periodo anterior. El error fue una sobrevaloración de 50.000 u.m. del gasto por depreciación del edificio de ventas de la PYME D para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 y, por lo tanto, se produjo una sobrevaloración de 10.000 u.m. del gasto por impuestos de la PYME D para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2.

El patrimonio de la PYME C (entidad separada) y la PYME D (entidad separada) antes de corregir el error de un periodo anterior (ver más arriba) y antes de contabilizar la venta de las acciones de la PYME D por parte de la PYME C se resume como sigue:

	<b>20X3</b>		<b>20X4</b>	
	<b>PYME C</b>	<b>PYME D</b>	<b>PYME C</b>	<b>PYME D</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u. m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Patrimonio total al comienzo del periodo:				
- capital en acciones	2.500.000	10.000	2.500.000	10.000
- prima de emisión de acciones	1.900.000		1.900.000	
- ganancias acumuladas	2.070.000	80.000	2.415.100	82.000
Ganancia del año	500.000	32.000	658.300	40.000
Ganancias (pérdidas) actuariales sobre obligaciones de pensión por beneficios definidos, neto de impuestos	(1.900)	(5.000)	(3.000)	1.000
Ganancias (pérdidas) por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos	67.000		(46.200)	
Emisión de acciones	-	-	6.000.000	-
Dividendos declarados y pagados	(220.000)	(25.000)	(320.000)	(31.000)
Patrimonio total al final del periodo	6.815.100	92.000	13.104.200	102.000

En 20X4, la PYME C emitió 1.000.000 de acciones ordinarias con un valor a la par de 1 u.m. cada una, por 6 u.m. cada una.

Elabore el estado consolidado de cambios en el patrimonio del grupo de la PYME C para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

### Respuesta al caso práctico 2

Estado de los cambios en el patrimonio del grupo de la PYME C para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (en unidades monetarias)

	Capital en acciones	Prima de emisión de acciones	Ganancias acumuladas	Atribuible a los propietarios de la controladora	Participación no controladora	Patrimonio total
Balance al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.130.000 (a)	6.530.000	22.500 (b)	6.552.500
Corrección de un error de un periodo anterior			(30.000) (c)	(30.000)	(10.000) (d)	(40.000)
Balance reexpresado al 1 de enero de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.100.000	6.500.000	12.500	6.512.500
Cambios en el patrimonio para 20X3						
Resultado integral total del año			566.600	566.600	6.750	573.350
Ganancia del año			505.250 (e)	505.250	8.000 (f)	513.250
Pérdidas actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos			(5.650) (g)	(5.650)	(1.250) (h)	(6.900)
Ganancias por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos			67.000	67.000		67.000
Dividendos	-	-	(220.000) (i)	(220.000)	(6.250) (j)	(226.250)
Balance al 31 de diciembre de 20X3	2.500.000	1.900.000	2.446.600	6.846.600	13.000	6.859.600
Cambios en el patrimonio para 20X4						
Resultado integral total del año			616.600	616.600	10.250	626.850
Ganancia del año	-	-	665.050 (k)	665.050	10.000 (l)	675.050
Ganancias (y pérdidas) actuariales sobre planes de beneficios definidos del año, neto de impuestos	-	-	(2.250) (m)	(2.250) (m)	250 (n)	(2.000)
Pérdidas por diferencias de cambio en la conversión de negocios en el extranjero, neto de impuestos			(46.200)	(46.200)		(46.200)

Emisión de acciones	1.000.000	5.000.000	-	6.000.000	-	6.000.000
Dividendos	-	-	(320.000) (o)	(320.000)	(7.750) (p)	(327.750)
Venta de acciones en la subsidiaria			25.700 (q)	25.700	9.300 (r)	35.000
Balance al 31 de diciembre de 20X4	3.500.000	6.900.000	2.768.900	13.168.900	24.800	13.193.700

Los cálculos detallados a continuación no forman parte del estado de cambios en el patrimonio presentado por el grupo de la PYME.

(a) Capital en acciones y prima de emisión de acciones: 2.500.000 u.m. de la PYME C + 1.900.000 de la PYME C + 10.000 u.m. de la PYME D menos 7.500 u.m. de la inversión de la PYME C en la PYME B menos 2.500 u.m. presentadas como participación no controladora (es decir, en la consolidación, el capital en acciones de la PYME D se elimina contra la inversión de la PYME C en la PYME D y la inversión inicial de la participación no controladora en la PYME D se reconoce como patrimonio).

Ganancias acumuladas: 2.070.000 u.m. de la PYME C + 80.000 u.m. de la PYME D menos 20.000 u.m. presentadas como participación no controladora = 2.130.000 u.m.

(b) 10.000 u.m. de la PYME D + 80.000 u.m. de la PYME D = 90.000 u.m. de patrimonio de la PYME D.  $90.000 \text{ u.m.} \times 25\% = 22.500 \text{ u.m.}$

(c) 50.000 u.m. menos 10.000 u.m. de impuestos = 40.000 u.m. de efecto por las ganancias acumuladas.  $40.000 \text{ u.m.} \times 75\% = 30.000 \text{ u.m.}$

(d)  $50.000 \text{ u.m.} - 10.000 \text{ u.m.} = 40.000 \text{ u.m.}$  de efecto por las ganancias acumuladas.  $40.000 \text{ u.m.} \times 25\% = 10.000 \text{ u.m.}$

(e) 500.000 u.m. de la PYME C menos 18.750 u.m. de ingresos por dividendos (es decir, se elimina el dividendo por la transacción intragrupo recibido de la PYME D) +  $75\% \times 32.000 \text{ u.m.}$  de la PYME D = 505.250 u.m.

(f)  $25\% \times 32.000 \text{ u.m.}$  de la PYME D = 8.000 u.m.

(g)  $1.900 \text{ u.m.}$  de la PYME C +  $75\% \times 5.000 \text{ u.m.}$  de la PYME D = 5.650 u.m.

(h)  $25\% \times 5.000 \text{ u.m.}$  de la PYME D = 1.250 u.m.

(i) 220.000 u.m. de la PYME C + 25.000 u.m. de la PYME D menos  $75\% \times 25.000 \text{ u.m.}$  del dividendo intragrupo menos  $25\% \times 25.000 \text{ u.m.}$  de dividendo pagado a la participación no controladora = 220.000 u.m.

(j)  $25\% \times 25.000 \text{ u.m.}$  de la PYME D = 6.250 u.m.

(k) 658.300 u.m. de la PYME C menos  $75\% \times 31.000 \text{ u.m.}$  de ingresos por dividendos (es decir, se elimina el dividendo por la transacción intragrupo recibido de la PYME D) +  $75\% \times 40.000 \text{ u.m.}$  de la PYME D = 665.050 u.m.

(l)  $25\% \times 40.000 \text{ u.m.}$  de la PYME D = 10.000 u.m.

- (m) 3.000 u.m. de pérdida de la PYME C menos  $75\% \times 1.000$  u.m. de ganancia de la PYME D = 2.250 u.m. de pérdida neta.
- (n)  $25\% \times 1.000$  u.m. de ganancia de la PYME D = 250 u.m. de ganancia
- (o)  $320.000$  u.m. de la PYME C +  $31.000$  u.m. de la PYME D menos  $75\% \times 31.000$  u.m. de dividendo intragrupo menos  $25\% \times 31.000$  u.m. de dividendo pagado a la participación no controladora (es decir, se elimina el dividendo declarado por la PYME D para ser recibido por la PYME C y la participación no controladora) =  $320.000$  u.m.
- (p)  $25\% \times 31.000$  u.m. de la PYME D =  $7.750$  u.m.
- (q)  $35.000$  u.m. producto de la venta de las acciones en la PYME D menos  $9.300$  u.m. de incremento en el importe en libros de la participación no controladora =  $25.700$  u.m.
- (r)  $15\% \times 62.000$  u.m.(s) de importe en libros de los activos netos de la PYME D inmediatamente después de la venta de acciones a la participación no controladora =  $9.300$  u.m. De forma alternativa:  $15.500$  u.m. de participación no controladora antes de la adquisición de las acciones de la PYME C  $\times 15\% \div 25\% = 9.300$  u.m.
- (s)  $102.000$  u.m. de activos netos de la PYME D antes de corregir el error de un periodo anterior menos  $40.000$  u.m. de efecto por corregir un error de un periodo anterior =  $62.000$  u.m. de activos netos inmediatamente antes de vender las acciones a la participación no controladora.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.7. SECCIÓN 7: Estado de flujos de efectivo

<p><b>4.7.1 Estructura de la Sección</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1 párrafo de Alcance</li> <li>1 párrafo de Información para presentar en el estado de flujos de efectivo</li> <li>1 párrafo de Actividades de operación</li> <li>1 párrafo de Actividades de inversión</li> <li>1 párrafo de Actividades de financiación</li> <li>1 párrafo de Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación</li> <li>1 párrafo de Información sobre flujos de efectivo de las actividades de Inversión y financiación</li> <li>3 párrafos de Flujos de efectivo en moneda extranjera</li> <li>3 párrafos de Intereses y dividendos</li> <li>1 párrafo de Impuesto a las ganancias</li> <li>2 párrafos de Transacciones no monetarias</li> <li>1 párrafo de Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo</li> <li>1 párrafo de Otra información a revelar</li> </ul> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009.</p>
--	--

### 4.7.2 Resumen de la Sección

La sección 7 establece la información que se va a incluir en un estado de flujos de efectivo y su presentación.

El Estado de Flujos de Efectivo debe presentarse en cada periodo en el que sean preparados los Estados Financieros de una entidad. Este proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante el periodo sobre el que se informa. Muestra, por separado, los cambios, según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Los Equivalentes a los efectivos son inversiones de muy alta liquidez a Corto Plazo. Por esta condición, son fácilmente convertibles en efectivo, el cual se establece con un mínimo de riesgo de cambios en su valor. Su característica principal es cumplir con las necesidades diarias de efectivo y no para inversión, pues en este caso se tiene en cuenta el dinero que no requiere ser utilizado prontamente. Los sobregiros bancarios se consideran normalmente actividades de financiación similares a los préstamos. Sin embargo, si son reembolsables a petición de la otra parte y forman una parte integral de la gestión de efectivo de una entidad, los sobregiros bancarios son componentes del efectivo y equivalentes al efectivo.

La información que se va a presentar en el estado de flujos de efectivo, como su nombre lo indica, muestra los flujos de efectivo habidos durante el periodo informado, los cuales están clasificados en tres actividades:

Actividades de Operación,  
Actividades de Inversión y  
Actividades de Financiación.

**Actividades de Operación:** Constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad y normalmente resultan de las transacciones, otros sucesos y condiciones que entran en la determinación del resultado de la entidad. A continuación, se mencionan algunos ejemplos de la actividad de operación:

- Recaudo de venta de bienes y prestación de servicios
- Cobros de regalías, cuotas o comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias, entre otros
- Pagos a proveedores de bienes y servicios
- Pagos a empleados y por cuenta de ellos
- Pagos y devoluciones de impuestos a las ganancias, cuando no pueden clasificarse en las actividades de Inversión y Financiación
- Pagos y Recaudos de inversiones, mantenidos como propósito de intermediación o negociación.

Las transacciones de la venta de una partida de propiedades, planta y equipo por una entidad manufacturera, pueden dar lugar a una ganancia o pérdida que se incluye en el resultado. Sin embargo, los flujos de efectivo, relacionados con estas transacciones, son flujos de efectivos procedentes de actividades de inversión.

**Actividades de Inversión:** Corresponden a la adquisición y disposición de activos a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo. Algunos ejemplos de esta actividad son los siguientes:

- Pagos por la compra de Propiedad planta y equipo (incluyendo los trabajos realizados para esta) y activos intangibles y otros activos a Largo Plazo.

- Recaudos por la venta de propiedad planta y equipo, activos intangibles y otros activos a Largo Plazo.
- Pagos o Recaudos por la adquisición de instrumentos de patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades y participaciones en negocios conjuntos (excepto los equivalentes de efectivo o para intermediación o negociación).
- Anticipos y cobros de efectivo y préstamos a terceros.
- Pagos o Recaudos procedentes de contratos de futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los pagos se clasifiquen como actividades de financiación.

Cuando un contrato se contabiliza como una cobertura (véase la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros), una entidad clasificará los flujos de efectivo del contrato de la misma forma que los flujos de efectivo de la partida que está siendo cubierta.

**Actividades de Financiación:** Están relacionadas con los cambios en el tamaño y composición del capital y de los préstamos otorgados por otra entidad. Algunos ejemplos de la actividad de financiación son:

- Recaudos por emisión de acciones u otro instrumento del capital.
- Pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad.
- Cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo.
- Reembolsos de los importes de préstamos.
- Pagos realizados por un arrendatario financiero para reducir la deuda.

La Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, se presentará en el flujo de efectivo por Actividades de Operación, utilizando:

**El Método Directo:** En el cual el resultado se ajusta, por los efectos de las transacciones pago diferido o acumulaciones (o devengos) por cobros y pagos por operaciones pasadas o futuras, y por las partidas de ingreso o gasto asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación no monetarias; o

**El Método Indirecto.** Se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

**Método Indirecto:** En la actividad de operación, este se ajusta, por el resultado, en términos netos, debido a los siguientes efectos:

- Por los cambios en los inventarios y cuentas por cobrar y pagar de la actividad de operación.
- La depreciación, provisiones e impuestos diferidos, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas, participación en ganancias no distribuidas de asociadas, y participaciones no controladoras que no mueven efectivo
- Cualquier partida monetaria que esté relacionada con la actividad de inversión o financiación.

**Método Directo:** Relacionado con la Actividad de operación, revela la información sobre las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. Esta información resulta de los registros contables de la entidad, o ajuste de las ventas, costo de ventas y otras partidas del estado de resultado por:

- Cambios en el periodo de inventarios y Cuentas por Pagar y/o cobrar en la actividad de operación.
- Partidas sin reflejo en el efectivo y
- Partidas cuyos efectos monetarios son flujos de efectivo de inversión o financiación.

La Información sobre flujos, de efectivo de las actividades de inversión y financiación, son categorías que deben presentar por separado sus cobros y pagos brutos. Los flujos de efectivo agregados

procedentes de adquisiciones y ventas y disposición de subsidiarias o de otras unidades de negocio deberán presentarse por separado, y clasificarse como actividades de inversión.

***El Flujo de efectivo en moneda extranjera:***

- Manejará las transacciones de monedas extranjeras, en la Moneda Funcional de la entidad, aplicando la tasa del cambio a la moneda extranjera, en la fecha que se produzca la transacción.
- Convertirá el flujo de efectivo de la subsidiaria extranjera, a la Moneda funcional.
- Las ganancias o pérdidas, relacionadas con las tasas de cambio de la moneda extranjera no representan flujos de efectivo; por lo cual, se debe realizar la conciliación de esta partida al principio y final del periodo, para presentar estado de flujos de efectivo el efecto de la variación en las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo. Debido a esto, la entidad volverá a medir el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos durante el periodo sobre el que se informa (tales como los importes mantenidos en moneda extranjera y las cuentas bancarias en moneda extranjera) a las tasas de cambio del final del periodo. La entidad presentará, por separado, la ganancia o pérdida no realizada resultante de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y financiación.

***El Impuesto a las Ganancias:*** Se debe presentar por separado y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyen entre más de un tipo de actividad, la entidad revelará el importe total de impuestos pagados.

***Las Transacciones no Monetarias:*** No se incluirán en el Flujo de Efectivo, las transacciones de inversión y financiación, que no requieran de efectivo, pues este informe revelará únicamente la información relevante de las actividades de inversión o financiación. Muchas actividades de inversión y financiación no representan movimientos del flujo de efectivo, aunque afecten la estructura de los activos y el capital; por lo cual, la exclusión de estas, son coherentes de acuerdo con el objetivo de un flujo de efectivo. Son ejemplos No Monetarios:

- La adquisición de activos asumiendo directamente los pasivos relacionados, o mediante una operación de arrendamiento financiero.
- La adquisición de una entidad mediante una ampliación de capital.
- La conversión de deuda en patrimonio.

***Los Componentes del Efectivo y Equivalentes al Efectivo:*** Se presentarán los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, así como una conciliación de los importes presentados en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente esta conciliación si el importe del efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe que se describe de forma similar en el estado de situación financiera.

***Otra Información para Revelar:*** Se revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por ésta. El efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad pueden no estar disponibles para su uso, debido a, entre otras razones, controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales.

### 4.7.3 Casos de Estudio: preguntas y respuestas

Responda las preguntas que se relacionan a continuación y ponga así a prueba su conocimiento.

Una vez que haya completado la prueba, compruebe sus respuestas, de acuerdo a las respuestas que se encuentran al final de esta sección.

**Pregunta 1.** ¿Los flujos de efectivo de las actividades de operación pueden ser presentadas usando?

- (a) Método directo.
- (b) Método Indirecto.
- (c) Cualquiera de los dos métodos.

**Pregunta 2.** ¿Para que una inversión pueda ser incluida como parte del efectivo equivalente de efectivo cual es el plazo de vencimiento aplicable?

- (a) 1 mes
- (b) 2 meses
- (c) 3 meses
- (d) 4 meses

**Pregunta 3.** Una Cía. Arrienda un local comercial bajo un arrendamiento financiero y reconoce tanto el activo como el pasivo por la obligación es su estado de situación financiera. ¿Cómo deben ser reportados en el estado de flujo de efectivo?

- (a) Como una actividad de inversión.
- (b) Como una activada de financiación.
- (c) Como una actividad de inversión y financiación.
- (d) No se reporta.

**Pregunta 4.** ¿Como una entidad (diferente a una financiera) presenta en el Estado de Flujo de Efectivo los dividendos recibidos?

- (a) Como una actividad operativa.
- (b) Actividad de Financiación y de Inversión respectivamente.
- (c) Actividad operativa o de financiamiento.
- (d) Como actividad de inversión.

**Pregunta 5.** ¿Cuáles de los siguientes elementos pueden elementos pueden clasificarse como efectivo o equivalentes de efectivos?

- (a) Bonos a tres años
- (b) Cajas Menores

- (c) Inversiones a capital
- (d) Ninguna de las anteriores

**Pregunta 6.** ¿De las siguientes afirmaciones cuales clasificaría como una actividad de operación?

- (a) cobro de efectivo en la venta de propiedad planta y equipo.
- (b) Ingresos de efectivo por regalías.
- (c) Pago de efectivo por emisión de acciones.
- (d) Respuestas a y b.

### Respuestas

Pregunta 1. c. Cualquiera de los dos métodos

Pregunta 2. c. 3 meses

Pregunta 3. b. Como una actividad de financiación.

Pregunta 4. b. Actividad de Financiación y de Inversión respectivamente.

Pregunta 5. b. Cajas Menores

Pregunta 6. b. Ingresos de efectivo por regalías.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

### Caso práctico:

Ejemplo 1: En 2007 ABC adquiere 50% del patrimonio de XYZ por \$110 millones cuando el efectivo de XYZ y sus equivalentes al efectivo \$10 millones. Desde 01 Enero 2007 ABC está en control de XYZ (es decir, XYZ es una subsidiaria de ABC).

- Posibilidades
  - (i) ABC establece el precio de compra en efectivo
  - (ii) ABC compra a crédito (pagará el año próximo)
  - (iii) ABC paga emitiendo su propio patrimonio al vendedor
  - (iv) ABC pide prestado \$110 millones del banco y usa efectivo prestado para pagar el préstamo

El grupo (ABC y XYZ consolidados) presentaría un flujo de efectivo en la sección de actividades de inversión por la compra de una subsidiaria de:

- posibilidad (i) egresos por \$100 Millones (es decir \$110 millones menos \$10 millones)

- posibilidad (ii) \$10 millones de ingresos
- posibilidad (iii) \$10 millones de ingresos
- posibilidad (iv) \$100 Millones de egresos (en actividades de inversión) y \$ 110 de ingresos por actividades de financiación).

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.8. SECCIÓN 8: Notas a los estados financieros

<b>4.8.1 Estructura de la Sección</b>	<p>1 párrafo para el Alcance</p> <p>3 párrafos para la Descripción</p> <p>1 párrafo para información a revelar sobre Políticas Contables</p> <p>1 párrafo para información sobre juicios</p> <p>1 párrafo sobre Fuentes Clave de Incertidumbre en la Estimación.</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009.</p>
---------------------------------------	---

### 4.8.2 Resumen de la Sección

Esta sección establece los principios que rigen la información que se va a publicar en las notas de los estados financieros y cómo mostrarla. Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado integral, estado de resultados (si se presenta), estado de resultados y ganancias acumuladas combinado (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Las notas suministran descripciones relatos o desagregaciones de partidas mostradas en esos estados e información acerca de partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos. Además de las exigencias señaladas, casi todas las secciones de la NIIF para PYMES piden información para demostrar que habitualmente se muestran en las notas.

- Mostrarán información sobre los asientos para la elaboración de los estados financieros y sobre las políticas contables definidas y manejadas;
- Revelarán la información solicitada por esta NIIF que no se enuncie en otro lugar de los estados financieros;
- Suministrarán información adicional que no se muestra en ninguno de los estados financieros, pero que es apreciable para el juicio de cualesquiera de ellos.
- Proveerán información adicional que no se muestra en ninguno de los estados financieros, pero que es apreciable para el juicio de cualesquiera de ellos. Una organización mostrará las notas, en la medida en que sea realizable, de una forma sistemática. Una organización hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que corresponda.
- Una organización mostrará debidamente las notas en el siguiente orden:
  - Una declaración que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la NIIF para las PYMES y realizará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento

- un resumen de las políticas contables propias utilizadas
- una información de soporte para las partidas mostradas en los estados financieros en la misma disposición en que se presente cada estado y cada partida; y
- cualquier otra información para revelar.
- Una organización revelará lo siguiente, en el resumen de políticas contables propias:
  - La base (o bases) de comprobación utilizada para la preparación de los estados financieros.
  - Las demás políticas contables utilizadas que sean notables para el entendimiento de los estados financieros.
  - Una organización revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que impliquen apreciaciones, que la gerencia haya elaborado al utilizar las políticas contables de la organización y que tengan el resultado más importante sobre los importes apreciables en los estados financieros.
  - Una organización revelará, en las notas, información sobre los conjeturados clave acerca del futuro y otras causas clave de fluctuación en la apreciación en la fecha sobre la que se participa, que posean un riesgo demostrativo de causar ajustes demostrativos en el importe en libros de los activos y pasivos entre el ejercicio contable siguiente. En relación con esos activos y pasivos, las notas contendrán detalles de:
    - Su naturaleza.
    - Su importe en libros al final del lapso sobre lo que se informa.

El objeto del estudio de esta sección pretende lograr lo siguiente:

Que, cuando se termine este módulo, usted conozca los requerimientos de información financiera para las notas a los estados financieros, conforme a la NIIF para las PYMES. Además, que usted mejore su capacidad para presentar información en las notas a los estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES, mediante la realización del caso práctico que simula aspectos de aplicación real de dicho conocimiento. Concretamente debe lograr lo siguiente:

- conocer la estructura de las notas y el orden en que se presentan
- conocer los requerimientos para presentar las políticas contables
- entender el requerimiento para presentar información sobre juicios profesionales esenciales al aplicar las políticas contables
- saber presentar la información sobre fuentes clave de incertidumbre en la estimación.

## Sección 8: Ejemplos de juicio en la aplicación de políticas contables

### Clasificación de arrendamiento

En 2008, Jairo Jiménez llegó a un acuerdo (como arrendador) para el uso de un BMW. No está claro si el arrendamiento transfiere substancialmente todos los riesgos y recompensas incidentales al propietario. Sin embargo, la administración juzgó el

arrendamiento como un arrendamiento operativo y, por lo tanto, el arrendamiento se cuenta como un contrato ejecutorio. Si el arrendamiento se hubiera juzgado como un arrendamiento financiado, la entidad hubiera reconocido el activo arrendado y el correspondiente pasivo arrendado y hubiera asignado pagos de arrendamiento entre costos de financiación y el reembolso del pasivo. También hubiera depreciado el activo arrendado a lo largo de su vida útil. El compromiso de la entidad, para realizar pagos de arrendamiento no cancelables por el uso del BMW, se presenta en notas.

### **Modelo de Notas**

#### GRUPO XYZ

Políticas contables y notas explicativas de los estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2.

1. *Información general:* XYZ es la Controladora. Responsabilidad Limitada es la compañía, una sociedad de responsabilidad limitada radicada en el país A. El domicilio de su sede social y principal centro del negocio es \_\_\_\_\_. El Grupo XYZ está compuesto por la Compañía y su subsidiaria enteramente participada XYZ (Comercial) Sociedad de Responsabilidad Limitada. Sus actividades principales son la fabricación y la venta de velas.
2. *Bases de elaboración y políticas contables:* Estos estados financieros consolidados se han elaborado de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Están presentados en las unidades monetarias (u.m.) del país A.
3. *Bases de consolidación:* Los estados financieros consolidados incorporan los estados financieros de la Compañía y de su subsidiaria enteramente participada. Todas las transacciones, saldos, ingresos y gastos intragrupo han sido eliminados.
4. *Inversiones en asociadas (o)<sup>12</sup>:* Se contabilizan al costo menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. Los ingresos por dividendos de inversiones en asociadas se reconocen cuando se establece el derecho a recibirlos por parte del Grupo. Se incluyen en otros ingresos.

---

<sup>12</sup> (o) ¿Qué otras bases de medición, podría emplear el grupo como su política contable para las inversiones en asociadas?

5. *Reconocimiento de ingreso de actividades ordinarias*: El ingreso de actividades ordinarias procedente de la venta de bienes se reconoce cuando se entregan los bienes y ha cambiado su propiedad. El ingreso de actividades ordinarias por regalías procedente de la concesión de licencias de patentes para hacer velas para su uso por otros, se reconoce de forma lineal a lo largo del periodo de la licencia. El ingreso de actividades ordinarias se mide con el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, neta de descuentos e impuestos asociados con la venta cobrados por cuenta del gobierno del País A.
6. *Costos por préstamos (p)*<sup>13</sup>: Todos los costos por préstamos se reconocen en el resultado del periodo en el que se incurrían.
7. *Impuesto a las ganancias*: El gasto por impuestos a las ganancias representa la suma del impuesto corriente por pagar y del impuesto diferido. El impuesto corriente por pagar está basado en la ganancia fiscal del año. El impuesto diferido se reconoce a partir de las diferencias entre los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros y sus bases fiscales correspondientes (conocidas como diferencias temporarias). Los pasivos por impuestos diferidos se reconocen para todas las diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. Los activos por impuestos diferidos se reconocen para todas las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro, y cualquier pérdida o crédito fiscal no utilizado. Los activos por impuestos diferidos se miden al importe máximo que, sobre la base de la ganancia fiscal actual o estimada futura, es probable que se recuperen.  
El importe en libros neto de los activos, por impuestos diferidos, se revisa en cada fecha sobre la que se informa y se ajusta para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras. Cualquier ajuste se reconoce en el resultado del periodo.  
El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que se espera realizar el activo por impuestos diferidos o cancelar el pasivo por impuestos diferidos, sobre la base de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo pro-

---

<sup>13</sup> (p) ¿Podría el grupo cambiar su política contable respecto de los costos por préstamos para que aquellos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto formen parte del costo de tal activo? Es decir, ¿puede el grupo contabilizar los costos por préstamos de acuerdo con la NIC 23 Costos por Préstamos de las NIIF completas?

ceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

8. *Propiedades, planta y equipo*: Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método lineal. En la depreciación de las propiedades, planta y equipo se utilizan las siguientes tasas anuales.
9. *Edificios*:  
2 por ciento  
Instalaciones fijas y equipo  
10 a 30 por ciento  
Si existe algún indicio de que se haya producido un cambio significativo en la tasa de depreciación, vida útil o valor residual de un activo, se revisa la depreciación de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.
10. *Activos intangibles (q)*<sup>14</sup>: Los activos intangibles son programas informáticos adquiridos que se expresan al costo, menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Se amortizan a lo largo de la vida estimada de cinco años empleando el método lineal. Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de amortización, vida útil o valor residual de un activo intangible, se revisa la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.
11. *Deterioro del valor de los activos*: En cada fecha sobre la que se informa, se revisan las propiedades, planta y equipo, activos intangibles e inversiones en asociadas para determinar si existen indicios de que tales activos hayan sufrido una pérdida por deterioro de valor. Si existen indicios de un posible deterioro del valor, se estima y compara el importe recuperable de cualquier activo afectado (o grupo de activos relacionados) con su importe en libros. Si el importe recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado, y se reconoce una pérdida por deterioro del valor en resultados.

---

<sup>14</sup> (q) Si el grupo hubiera adquirido una marca registrada, cuya vida útil la gerencia considera que es indefinida, ¿el grupo contabilizaría la marca registrada al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada?

De forma similar, en cada fecha sobre la que se informa, se evalúa si existe deterioro del valor de los inventarios, comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se ha deteriorado, se reduce su importe en libros al precio de venta menos los costos de terminación y venta, y se reconoce inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.

Si una pérdida, por deterioro del valor, se revierte posteriormente, el importe en libros del activo (o grupo de activos relacionados) se incrementa hasta la estimación revisada de su valor recuperable (precio de venta menos costos de terminación y venta, en el caso de los inventarios), sin superar el importe que habría sido determinado si no se hubiera reconocido ninguna pérdida por deterioro de valor del activo (grupo de activos) en años anteriores. Una reversión de una pérdida por deterioro de valor se reconoce inmediatamente en resultados.

12. *Arrendamientos (r)*<sup>15</sup>: Los arrendamientos se clasifican como arrendamientos financieros siempre que los términos del arrendamiento transfieran sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad del activo arrendado al Grupo. Todos los demás arrendamientos se clasifican como operativos.

Los derechos sobre los activos mantenidos en arrendamiento financiero se reconocen como activos del Grupo del valor razonable de la propiedad arrendada (o, si son inferiores, del valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento) al inicio del arrendamiento. El correspondiente pasivo con el arrendador se incluye en el estado de situación financiera como una obligación por el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento se reparten entre cargas financieras y reducción de la obligación del arrendamiento, para así conseguir una tasa de interés constante sobre el saldo restante del pasivo. Los cargos financieros se deducen en la medición de resultados. Los activos mantenidos en arrendamiento financiero se incluyen en propiedades, planta y equipo, y la depreciación y evaluación de pérdidas por deterioro de valor se realizan de la misma forma que para los activos que son propiedad del Grupo.

---

<sup>15</sup> (r) ¿Qué información adicional, si la hubiera, revelaría el grupo en sus estados financieros para 20X2, si a la gerencia le hubiera resultado difícil clasificar (es decir, un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero) un arrendamiento importante no cancelable que el grupo celebró (como arrendatario) en 20X2?

Las rentas por pagar de arrendamientos operativos se cargan a resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento correspondiente.

13. *Inventarios*: Los inventarios se expresan al importe menor entre el costo y el precio de venta, menos los costos de terminación y venta. El costo se calcula aplicando el método de primera entrada, primera salida (FIFO).
14. *Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar*: La mayoría de las ventas se realizan en condiciones de crédito normales, y los importes de las cuentas por cobrar no tienen intereses. Cuando el crédito se amplía más allá de las condiciones de crédito normales, las cuentas por cobrar se miden con el costo amortizado utilizando el método de interés efectivo. Al final de cada periodo sobre el que se informa, los importes en libros de los deudores comerciales y otras cuentas por cobrar se revisan para determinar si existe alguna evidencia objetiva de que no vayan a ser recuperables. Si es así, se reconoce inmediatamente, en los resultados, una pérdida por deterioro del valor.
15. *Cuentas comerciales por pagar*: Las cuentas comerciales por pagar son obligaciones basadas en condiciones de crédito normales y no tienen intereses. Los importes de las cuentas comerciales por pagar, denominados en moneda extranjera, se convierten a la unidad monetaria (u.m.) usando la tasa de cambio vigente en la fecha sobre la que se informa. Las ganancias o pérdidas, por cambio de moneda extranjera, se incluyen en otros gastos o en otros ingresos.
16. *Sobregiros y préstamos bancarios*: Los gastos por intereses se reconocen sobre la base del método del interés efectivo y se incluyen en los costos financieros.
17. *Beneficios a los empleados: pagos por largos periodos de servicio*: El pasivo, por obligaciones por beneficios a los empleados, está relacionado con lo establecido por el gobierno para pagos por largos periodos de servicio. Todo el personal de tiempo completo de la plantilla, a excepción de los administradores, está cubierto por el programa. Al final de cada cinco años de empleo, se lleva a cabo un pago del 5% del salario (que se determina de acuerdo con los doce meses anteriores al pago). El pago se efectúa en el quinto año, como parte de la nómina de diciembre. El Grupo no financia esta obligación por anticipado. El costo y la obligación del Grupo, de realizar pagos por largos periodos de servicio a los empleados, se reconocen durante los periodos de servicio de los empleados. El costo y la obligación se miden usando el método de la

unidad de crédito proyectada <sup>16</sup>(s), que supone una media anual del 4% de incremento salarial, con una rotación de empleados basada en la experiencia reciente del Grupo. Se descuenta utilizando la tasa de mercado vigente para bonos corporativos de alta calidad.

18. *Provisión para obligaciones por garantías:* Todos los bienes del Grupo están garantizados por defectos de fabricación por un periodo de un año. Los bienes se reparan o sustituyen por decisión del Grupo. Cuando se reconoce un ingreso de actividades ordinarias, se realiza una provisión por el costo estimado de la obligación por garantía.

19. *Fuentes clave de la incertidumbre en la estimación:*

19.1 *Pagos por largos periodos de servicio:* Al determinar el pasivo para los pagos por largos periodos de servicio (explicado en las notas 2 y 19), la gerencia debe hacer tanto una estimación de los incrementos de los sueldos, durante los siguientes cinco años como la tasa de descuento para los siguientes cinco años, para calcular el valor presente y el número de empleados que se espera que abandonen la entidad antes de recibir los beneficios.

19.2 *Restricción al pago de dividendos:* Según los términos de los acuerdos sobre préstamos y sobregiros bancarios, no pueden pagarse dividendos en la medida en que reduzcan el saldo de las ganancias acumuladas por debajo de la suma de los saldos pendientes de los préstamos y sobregiros bancarios.

19.3 *Ingreso de actividades ordinarias:*

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Venta de bienes	6.743.545	5.688.653
Regalías (concesión de licencias de patentes para fabricar velas)	120.000	120.000
	6.863.545	5.808.653
	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Intereses de préstamos y sobregiros bancarios	(21.250)	(30.135)
Intereses de arrendamientos financieros	(5.116)	(6.577)
	(26.366)	(36.712)

<sup>16</sup> (s) ¿En qué circunstancias podría el grupo no emplear el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación por beneficios definidos?

19.4 *Otros ingresos*: Incluye los dividendos recibidos de 25.000 u.m. procedentes de una asociada en 20X1 y en 20X2 y la ganancia de 63.850 u.m. por la disposición de propiedades, planta y equipo <sup>17</sup>(t) en 20X2.

19.5 *Costos financieros*:

19.6. Ganancia antes de impuestos: Las siguientes partidas se han reconocido como gastos (ingresos) al determinar la ganancia antes de impuestos:

	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Costo de inventarios reconocido como gasto	5.173.530	4.422.575
Costos de investigación y desarrollo (incluidos en otros gastos)	31.620	22.778
Pérdidas por moneda extranjera de cuentas comerciales por pagar (incluidas en otros gastos)	1.000	-
Gasto por garantías (incluido en consumos de materias primas y consumibles)	5.260	7.340

19.7 *Gasto por impuestos a las ganancias*: se calcula al 40 por ciento (20X1: 40 por ciento) de la ganancia evaluable estimada para el año.

	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Impuesto corriente	271.647	190.316
Impuesto diferido (nota 15)	(1.397)	(757)
	270.250	189.559

El gasto de 270.250 u.m. por impuestos a las ganancias del año 20X2 (189.559 u.m. en 20X1) difiere del importe que resultaría de aplicar la tasa impositiva del 40% (en 20X2 y en 20X1) a la ganancia antes de impuestos porque, según la legislación fiscal del País A, algunos gastos de remuneración a los empleados (20.670 u.m. en 20X2 y 16.750 u.m. en 20X1), que se reconocen en la medición de la ganancia antes de impuestos, no son deducibles fiscalmente.

<sup>17</sup> (t) ¿Podría el grupo presentar este importe como una partida por separado como "Partida extraordinaria" en el estado consolidado de resultados y ganancias acumuladas?

19.8 Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar <sup>18</sup>(u):

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Deudores comerciales	528.788	528.384
Pagos anticipados	56.760	45.478
	585.548	573.862

19.9 Inventarios <sup>19</sup>(v):

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Materias primas	42.601	36.450
Trabajo en proceso	1.140	900
Productos terminados	13.640	10.570
	57.381	47.920
Dividendo recibido de la asociada (incluido en otros ingresos)	25.000	25.000

19.10 Propiedades, planta y equipo <sup>20</sup>(w)**Inversiones en asociadas**

El Grupo es propietario del 35% de una asociada cuyas acciones no cotizan en bolsa.

		20X2	20X1
		u.m.	u.m.
Costo de inversión en asociada		107.500	107.500
	Terrenos y edificios u.m.	Instalaciones fijas y equipo u.m.	Total u.m.
Costo			
1 de enero de 20X2	1.960.000	1.102.045	3.062.045
Adiciones		485.000	485.000
Disposiciones		(241.000)	(241.000)
31 de diciembre de 20X2	1.960.000	1.346.045	3.306.045
Depreciación acumulada y deterioros			
de valor acumulados 1 de enero de 20X2	390.000	270.590	660.590
Depreciación anual	30.000	240.360	270.360
Deterioro del valor		30.000	30.000
Menos depreciación acumulada			
de los activos dispuestos		(204.850)	(204.850)
31 de diciembre de 20X2	420.000	336.100	756.100
Importe en libros			
31 de diciembre de 20X2	1.540.000	1.009.945	2.549.945

<sup>18</sup> (u) En lugar de presentar los deudores comerciales y los pagos anticipados en las notas, ¿el grupo los podría haber presentado como partidas separadas en el estado de situación financiera?

<sup>19</sup> (v) En lugar de presentar las materias primas, el trabajo en curso y los productos terminados en las notas, ¿el grupo podría presentarlos como partidas por separado en su estado consolidado de situación financiera?

<sup>20</sup> (w) ¿Es aceptable que el grupo no haya provisto los importes comparativos para la conciliación del importe en libros al inicio y al final del periodo sobre el que se informa?

Durante 20X2, el Grupo percibió una disminución significativa en la eficiencia de un equipo principal y, por tanto, llevó a cabo una revisión de su importe recuperable. La revisión condujo al reconocimiento de un deterioro de valor de 30.000 u.m.

El importe en libros de las instalaciones fijas y equipo del Grupo incluye un importe de 40.000 u.m. (20X1: 60.000 u.m.), con respecto a activos mantenidos en arrendamientos financieros.

El 10 de diciembre de 20X2, los administradores decidieron disponer de una máquina. El importe en libros de la máquina de 1.472 u.m. se incluye en instalaciones fijas; el equipo, el 31 de diciembre de 20X2, y las cuentas comerciales por pagar incluyen la obligación restante del Grupo de 1.550 u.m. por la adquisición de esta máquina.

Como se espera que el importe obtenido por la disposición supere el importe neto en libros del activo y pasivo relacionado, no se ha reconocido ninguna pérdida por deterioro del valor.

### 19.11 *Activos intangibles* <sup>21(x)</sup>

Programas informáticos:

Costo	u.m.
1 de enero de 20X2	8.500
Adiciones	-
Disposiciones	-
31 de diciembre de 20X2	8.500
Depreciación acumulada y deterioros de valor acumulados	
1 de enero de 20X2	5.950
Amortización anual (incluida en los gastos de depreciación y amortización)	1.700
31 de diciembre de 20X2	7.650
Importe en libros	
31 de diciembre de 20X2	850

<sup>21</sup> (x) ¿Es aceptable que el grupo no haya provisto los importes comparativos para la conciliación del importe en libros al inicio y al final del periodo sobre el que se informa?

19.12 *Impuestos diferidos*: Las diferencias -entre los importes reconocidos en el estado de resultados y los importes sobre los que se informa a las autoridades fiscales, en relación con las inversiones en la subsidiaria y la asociada- son insignificantes.

Los activos, por impuestos diferidos, son los efectos fiscales de las ganancias fiscales futuras esperadas en relación con:

- El beneficio por largos periodos de servicio (nota 19) que no será deducible fiscalmente hasta que el beneficio sea efectivamente pagado, pero que ya ha sido reconocido como un gasto al medir la ganancia del Grupo del año.
- La pérdida por moneda extranjera por acreedores comerciales, que no será deducible fiscalmente hasta que las cuentas por pagar se liquiden, pero que ya ha sido reconocida como un gasto al medir la ganancia del Grupo del año.

El Grupo no ha reconocido una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, ya que, sobre la base de años anteriores y las expectativas futuras, la gerencia considera probable que se produzcan ganancias fiscales contra las que las futuras deducciones fiscales puedan ser utilizadas.

A continuación, se indican los pasivos (activos) por impuestos diferidos reconocidos por el Grupo:

	Programas informáticos	Pérdidas por moneda extranjera	Beneficio por largos periodos de servicio	Total
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
1 de enero de 20X1	1.700	-	(3.855)	(2.155)
Cargo (abono) a resultados del año	(680)	-	(77)	(757)
1 de enero de 20X2	1.020	-	(3.932)	(2.912)
Cargo (abono) a resultados del año	(680)	(400)	(317)	(1.397)
31 de diciembre de 20X2	340	(400)	(4.249)	(4.309)

Los activos -por impuestos diferidos por la pérdida de moneda extranjera y por los beneficios por largos periodos de servicio, así como el pasivo por impuestos diferidos por programas informáticos -se relacionan con el impuesto a las ganancias de la misma jurisdicción, y la legislación permite su compensación neta. Por ello, se han compensado, en el estado de situación financiera, como se señala a continuación:

	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Pasivo por impuestos diferidos(y)	340	1.020
Activo por impuestos diferidos (4.309)(z)	(4.649) (2.912)	(3.932)

### 19.13 Sobregiros y préstamos bancarios

	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Sobregiros bancarios	83.600	115.507
Préstamos bancarios (totalmente exigibles en 20X4, pagables anticipadamente sin penalización)	50.000	150.000
	(aa) <sup>22</sup>	
	133.600	265.507

Los sobregiros y préstamos bancarios están asegurados con un derecho de embargo sobre los terrenos y edificios propiedad del Grupo, por un importe en libros de 266.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X2 (412.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X1).

La tasa de interés para pagar, por sobregiro bancario, está referenciada a la tasa London Interbank Borrowing Rate (LIBOR) más 200 puntos. El interés por pagar es por el préstamo bancario a 7 años a una tasa fija del 5% del importe del principal.

19.14 *Cuentas comerciales por pagar*: El importe de cuentas comerciales por pagar al 31 de diciembre de 20X2 incluye 42.600 u.m. denominadas en monedas extranjeras (cero al 31 de diciembre de 20X1).

19.15 *Provisión para obligaciones por garantías*<sup>23</sup> (bb): Los cambios en la provisión para obligaciones por garantías durante 20X2 fueron<sup>24</sup> (cc):

<sup>22</sup> (aa) En lugar de presentar su efectivo (activo corriente) por separado de sus sobregiros bancarios (pasivo corriente), ¿el grupo podría elegir presentar el importe neto (p. ej., 20X2: 54.900 u.m. como un pasivo corriente denominado "efectivo y equivalentes de efectivo" en su estado consolidado de situación financiera (es decir, de la misma forma en que se presenta en el estado consolidado de flujos de efectivo)?

<sup>23</sup> (bb) ¿Es aceptable que el grupo no haya provisto los importes comparativos para la conciliación del importe en libros al inicio y al final del periodo sobre el que se informa?

<sup>24</sup> (cc) Si la garantía fuera por un periodo más prolongado (p. ej., tres años), ¿qué partida adicional, si la hubiera, usted esperaría ver en la información para revelar sobre cambios en la provisión para el período?

	20X2
	u.m.
1 de enero de 20X2	5.040
Acumulación (o devengo) adicional durante el año	5.260
Costo de reparaciones y sustituciones en periodo de garantía durante el año	(6.100)
31 de diciembre de 20X2	4.200

La obligación se clasifica como un pasivo corriente porque la garantía está limitada a 12 meses.

#### 19.16 *Obligación por beneficios a los empleados: pagos por largos periodos de servicio*<sup>25</sup> (dd)

La obligación del Grupo por beneficios a los empleados por pagos por largos periodos de servicio, de acuerdo con un plan impuesto por el gobierno, se basa en una valoración actuarial integral con fecha de 31 de diciembre de 20X2. Es como sigue:

	20X2
	u.m.
Obligación al 1 de enero de 20X2	9.830
Acumulación (o devengo) adicional durante el año	7.033
Pagos de beneficios realizados en el año	(6.240)
Obligación al 31 de diciembre de 20X2	10.623

La obligación se clasifica como:

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Pasivo corriente	4.944	4.754
Pasivo no corriente	5.679	5.076
Total	10.623	9.830

19.17. *Obligaciones por arrendamientos financieros*: El Grupo mantiene una máquina especializada con una vida útil estimada de cinco años en arrendamiento financiero a cinco años. Los pagos mínimos futuros del arrendamiento son los siguientes:

	u.m.	u.m.
En un año	25.000	25.000
Entre uno y cinco años	25.000	50.000
Más de cinco años	-	-
	50.000	75.000

<sup>25</sup> (dd) ¿Es aceptable que el grupo no haya provisto los importes comparativos para la conciliación del importe en libros al inicio y al final del periodo sobre el que se informa?

19.27. *Compromisos por arrendamientos operativos*: El Grupo alquila varias oficinas de venta en arrendamiento operativo. Los arrendamientos son para un periodo medio de tres años, con cuotas fijas a lo largo de dicho periodo.

	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Pagos mínimos por arrendamiento operativo, reconocidos como gastos durante el año,	26.100	26.100

Al final del año, el Grupo tiene compromisos pendientes por arrendamientos operativos no cancelables, con los siguientes vencimientos:

	20X2 u.m.	20X1 u.m.
En un año	13.050	26.100
Entre uno y cinco años	–	13.050
Más de cinco años	–	–
	13.050	39.150

19.18. *Capital en acciones*: Los saldos, al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 de 30.000 u.m., comprenden 30.000 acciones ordinarias con un valor nominal de 1,00 u.m. completamente desembolsadas, emitidas y en circulación. Otras 70.000 acciones adicionales están autorizadas legalmente, pero no han sido emitidas.

19.19. *Efectivo y equivalentes al efectivo*:

	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Efectivo en caja	28.700	22.075
Sobregiros	(83.600)	(1 15.507)
	(54.900)	(93.432)

19.20. *Pasivos contingentes*: Durante 20X2, un cliente inició un juicio contra XYZ (Comercial) Responsabilidad Limitada debido a un incendio provocado por una vela defectuosa. El cliente asegura que las pérdidas totales ascienden a 50.000 u.m. y ha iniciado un litigio para reclamar este importe.

El asesor legal del Grupo considera que la demanda no tiene base, y el Grupo pretende impugnarla. En estos estados financieros, no se ha reconocido ninguna provisión porque la gerencia del Grupo no considera probable que surja una pérdida.

25. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

El 25 de enero de 20X3, hubo una inundación en uno de los almacenes de velas. Se espera que el costo del reembolso sea de 36.000 u.m. El reembolso, por parte del seguro, se estima en 16.000 u.m.

El 14 de febrero de 20X3, los administradores votaron para declarar un dividendo de 1,00 u.m. por acción (30.000 u.m. en total), para pagar el 15 de abril de 20X3, a los accionistas registrados el 31 de marzo de 20X3. Dado que la obligación surgió en 20X3, no se muestra ningún pasivo en el estado de situación financiera el 31 de diciembre de 20X2.

19.21. *Transacciones entre partes relacionadas*: Las transacciones entre la Compañía y su subsidiaria, que es una parte relacionada, han sido eliminadas en la consolidación.

El Grupo vende bienes a su asociada (véase la nota 12), que es una parte relacionada, según el siguiente detalle:

	Venta de bienes Importes adeudados al Grupo por la parte relacionada e incluidos en las cuentas comerciales por cobrar a final de año			
	20X2	20X1	20X2	20X1
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Asociada	10.000	8.000	800	400

Los pagos por arrendamientos financieros (véase la nota 20) están garantizados personalmente por un accionista principal de la Compañía. No se ha solicitado cargo alguno por esta garantía.

La remuneración total de los administradores y de otros miembros del personal clave de la gerencia en 20X2 (incluidos salarios y beneficios) ascendió a 249.918 u.m. (20X1: 208.260 u.m.).

19.22 *Aprobación de los estados financieros*: Estos estados financieros fueron aprobados por el Consejo de Administración<sup>26</sup> y autorizados para su publicación el 10 de Marzo de 20X3.

<sup>26</sup> Nota de los autores: En algunas jurisdicciones (países), la Asamblea de accionistas o la junta de socios o equivalente aprueba los estados financieros. En los textos de la NIFF para PYMES, siempre se menciona que los aprueba el Consejo de Administración o el Consejo Directivo.

### 4.8.3 Casos de Estudio, preguntas y respuestas

**Pregunta 1.** Las notas a los estados financieros:

- (a) Contienen solamente la información que la NIIF para las PYMES exige divulgar y que no haya sido mostrada en el estado de situación financiera, en el estado del resultado integral, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.
- (b) Contienen información solicitada por la Sección 8 Notas a los Estados Financieros sin referencia a otras secciones de la NIIF para las PYMES.
- (c) Contienen la información que la NIIF para las PYMES exige divulgar y que no haya sido mostrada en el estado de situación financiera, en el estado del resultado integral, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo e información adicional que sea relevante para la conocimiento de los estados financieros.

**Pregunta 2.** La referencia entre cada partida en los estados financieros y toda información relacionada que se divulgue en las notas a los estados financieros:

- (a) Es de carácter voluntario.
- (b) Es de carácter obligatorio.
- (c) Depende del sector.

**Pregunta 3.** La presentación de las notas a los estados financieros de carácter sistemática:

- (a) Es de carácter voluntario.
- (b) Es de carácter obligatorio.
- (c) Es de carácter obligatorio, en la medida en que sea practicable.

**Pregunta 4.** Una organización mostrara normalmente las notas en el siguiente orden:

- (a) Primero, una declaración de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la NIIF para las PYMES.  
Segundo, un resumen de las políticas contables significativas aplicadas.  
Tercero, información de soporte para las partidas mostradas en los estados financieros en el mismo orden en que se presente cada estado y cada partida.  
Por último, cualquier otra información a revelar.
- (b) Primero, información de soporte para las partidas mostradas en los estados financieros en el mismo orden en que se muestre cada estado y cada partida.  
Segundo, una manifestación de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la NIIF para las PYMES.

Tercero, un resumen de las políticas contables significativas aplicadas.  
Por último, cualquier otra información a revelar.

- (c) Primero, información de soporte para las partidas mostradas en los estados financieros en el mismo orden en que se muestre cada estado y cada partida.  
Segundo, un resumen de las políticas contables significativas aplicadas.  
Tercero, una declaración de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la NIIF para las PYMES.  
Por último, cualquier otra información a revelar.

**Pregunta 5.** Una organización revelará, en el resumen de políticas contables significativas:

- (a) La base (o bases) de medición utilizada(s) para la preparación de los estados financieros.  
(b) Todas las bases de medición detalladas en la NIIF para las PYMES, independientemente de si fueron utilizadas por la entidad al preparar sus estados financieros.  
(c) La base (o bases) de medición utilizada(s) al preparar los estados financieros y las políticas contables empleadas que sean relevantes para el juicio de ellos.  
(d) Todas las bases de medición y las elecciones de políticas contables a disposición de la organización (es decir, detalladas en la NIIF para las PYMES), independientemente de si fueron empleadas por la organización al elaborar sus estados financieros.

**Pregunta 6.** Revelar información sobre las fuentes clave de indecisión en la estimación:

- (a) Es de carácter voluntario.  
(b) Es de carácter obligatorio.

**Pregunta 7.** Revelar información sobre los juicios, exceptuado sobre aquellos que conlleven apreciaciones, generados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la organización y que posean la mayor consecuencia relevante sobre los importes reconocidos en los estados financieros:

- (a) Es de carácter voluntario.  
(b) Es de carácter obligatorio.

### Respuestas

- P1 (c) véase 3 Párrafos para la Descripción  
P2 (b) véase 3 Párrafos para la Descripción

- P3 (c) véase 3 Párrafos para la Descripción
- P4 (a) véase 3 Párrafos para la Descripción
- P5 (c) véase 1 Párrafo a revelar sobre Políticas Contables
- P6 (b) véase 1 Párrafo sobre Juicios
- P7 (b) véase 1 Párrafo sobre Fuentes Clave de Incertidumbre en la Estimación.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.9 SECCIÓN 9: Estados financieros consolidados y separados

<p><b>4.9.1 Estructura de la Sección</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1 párrafo para el alcance</li> <li>8 párrafos para requerimientos de la presentación de estados financieros consolidados.</li> <li>3 párrafos para entidades de cometido específico</li> <li>2 párrafos para procedimientos de consolidación</li> <li>1 párrafo para transacciones y saldos intergrupo</li> <li>1 párrafo para fecha de uniforme para presentación de información</li> <li>1 párrafo para políticas contables uniformes</li> <li>2 párrafos para adquisición y disposición de subsidiarias</li> <li>3 párrafos para participaciones no controladoras en subsidiarias</li> <li>1 párrafo de información a relevar en los estados financieros consolidados</li> <li>2 párrafos para presentación de los estados financieros separados</li> <li>1 párrafo para elección de política contable</li> <li>1 párrafo de información a relevar en los estados financieros separados</li> <li>2 párrafo para estados financieros combinados</li> <li>1 párrafo de información a relevar en los estados financieros combinados</li> </ul> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009</p>
--	---

### 4.9.2 Resumen de la Sección

Esta sección define las circunstancias en las cuales una entidad presenta estados financieros consolidados, la presentación de estados financieros separados y estados financieros combinados.

Las controladoras tienen el poder para dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades.

Las controladoras se caracterizan por poseer, a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad, también cuando tiene poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores.

Se elaboran estados financieros consolidados porque deben utilizar políticas contables uniformes para informar sobre las transacciones y otros eventos iguales que cada uno de ellos realicen.

Al elaborar los estados financieros consolidados, la controladora combinará sus estados financieros con los de la subsidiaria, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar, para que los estados financieros consolidados presenten información financiera del grupo, como si se tratase de una sola entidad económica. Se deberán identificar las participaciones no controladoras en el resultado de las subsidiarias consolidadas, que se refieran al periodo sobre el que se informa; y se identificarán por separado las participaciones no controladoras en los activos netos de las subsidiarias consolidadas, de las de la participación de la controladora en éstos.

Si la controladora es subsidiaria o no tiene otras subsidiarias a cargo, distintas de la que se adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año, no será necesario que la controladora elabore estados financieros consolidados.

La entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en esta NIIF. En los estados financieros consolidados, se incluirán todas las subsidiarias de la controladora.

Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si:

- a) se cumplen las dos condiciones siguientes:
  - (i) la controladora es ella misma una subsidiaria y
  - (ii) su última controladora (o alguna de las controladoras intermedias) elaboran estados financieros consolidados con propósito de información general que cumplan con las Normas Internacionales de Información Financiera completas o con esta NIIF; o
- b) no tiene subsidiarias distintas de la que se adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año. Una controladora contabilizará esta subsidiaria:
  - (i) al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado, si el valor razonable de las acciones se puede medir con fiabilidad, o
  - (ii) en otro caso, al costo, menos el deterioro del valor.

Una entidad preparará estados financieros consolidados que incluyan la entidad y cualquier entidad de cometido específico (ECE) que esté controlada por esa entidad.

Una entidad presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora.

Una entidad revelará las participaciones no controladoras en los resultados del grupo, por separado del estado del resultado integral y en el estado de resultados, si se presenta.

En los estados financieros consolidados, deberá revelarse la siguiente información:

- a) El hecho de que los estados son estados financieros consolidados.
- b) La base por la que se determina que existe control cuando la controladora no posee, directa o indirectamente, a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto.
- c) Cualquier diferencia en la fecha en la que se informa de los estados financieros de la controladora y sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados.
- d) La naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa (por ejemplo, las procedentes de acuerdos sobre fondos tomados en préstamo o requerimientos de los reguladores) sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora, en forma de dividendos, en efectivo o de reembolsos de préstamos.

Información a revelar en los estados financieros separados: Cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta elaboren estados financieros separados, revelará en ellos la siguiente información:

- a) el hecho de que los estados son estados financieros separados y
- b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan.

Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información:

- a) El hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados.
- b) La razón por la que se preparan estados financieros combinados.
- c) La base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados.
- d) La base para la preparación de los estados financieros combinados.
- e) La información para revelar sobre partes relacionadas que se requiere en la Sección 33 Información para Revelar sobre Partes Relacionadas.

### 4.9.3 Casos prácticos, ejemplos

¿Quién prepara los estados financieros consolidados?

Entidad A tiene 75% de B.

Entidad B tiene 80% de C.

En este caso, ¿es necesario que B prepare estados financieros consolidados (EFC)?

Análisis para la respuesta:

No necesita presentar estados financieros consolidados si:

La controladora es a su vez una subsidiaria total o parcialmente dominada por otra entidad, y sus restantes propietarios, incluyendo los que no tendrán derecho a votar en otras circunstancias, han sido informados y no han manifestado objeciones a que la controladora no elabore E.F.C.

Respuesta: En este caso B es controladora de C, pero por ser subsidiaria dominada por A, no requiere presentar estados financieros consolidados.

Información adicional:

Control es el poder que gobierna las políticas financieras y operativas de una entidad para obtener beneficios de sus actividades

- Identificar el control requiere un juicio profesional
- Debe existir presunción Impugnable
  - A controla a B, si es dueña (directa o indirectamente a través de sus subsidiarias, mayor al 50% de poder de voto de B)

- No necesita poseer acciones para poder controlar, por ejemplo, entidades con propósitos especiales (EPE).
- Control existe, si A posee más del 50% y tiene poder:
  - más del 50% del poder de voto de B
  - gobernar B bajo estatutos o acuerdos
  - designar o remover más del 50% de los miembros de la junta que controla B u
  - obtener más del 50% de los votos de las juntas directivas.
- El control también se puede obtener por medio de opciones aplicables o instrumentos convertibles.

### Ejemplo

- Un fabricante farmacéutico (entidad A) estableció un centro de investigaciones (CI) virales en la universidad.
  - El objetivo único e inalterable de CI es investigar y desarrollar curas e inmunización contra virus que causan el sufrimiento humano.
  - La universidad posee y regula el CI.
- Todos los costos de establecer y manejar CI son pagados por la universidad dado el subsidio de A.
  - A aprobó el presupuesto para el centro de Investigación con un año de anticipación.
- A se beneficia del Centro de Investigación:
  - Por su asociación con la universidad y
  - Por los derechos exclusivos de cualquier patente de curas que desarrolle.

Fuentes consultadas: Estados Financieros Ilustrativos y Lista de Comprobación de la Información para Revelar y Presentar, que acompañan a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

## 4.10 SECCIÓN 10: Políticas contables, estimaciones y errores

<b>4.10.1 Estructura de la Sección</b>	1 párrafo para el alcance
	5 párrafos para selección y aplicación de políticas contables
	1 párrafo para uniformidad de políticas contables
	5 párrafos sobre cambios en políticas contables
	2 párrafos sobre información a revelar sobre un cambio de política contable
	4 párrafos sobre cambios en las estimaciones contables
	5 párrafos para correcciones de errores de periodos intermedios
Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009	

### 4.10.2 Resumen de la Sección

En esta sección, se estudian los cambios en las estimaciones contables, correcciones de errores. Es una guía para seleccionar y aplicar las políticas contables que se usan en la preparación de estados financieros.

La Sección 10 -Políticas Contables, Estimaciones y Errores- explica los juicios utilizados para desarrollar, seleccionar, modificar y aplicar, de manera uniforme, una política contable para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares. Se considera, además, como una guía de implementación relevante, emitida por el IASB.

Políticas contables: Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio:

- es requerido por cambios a esta NIIF, o
- da lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros hechos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

No constituyen cambios en las políticas contables:

- La aplicación de una política contable para transacciones, otros hechos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad.
- La aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros hechos o condiciones que no han ocurrido anteriormente, o que no eran significativos.
- Un cambio en el modelo del costo, cuando ya no está disponible una medida fiable del valor razonable (o viceversa), para un activo que esta NIIF requeriría o permitiría, en otro caso, medir el valor razonable.

Constituye un cambio de política contable, si al permitir la norma para una transacción específica u otro hecho o condición la elección de tratamiento contable (que incluye base de medición), la entidad la cambia.

Una entidad puede cambiar su política contable voluntariamente solo si el cambio da lugar a estados contables que ofrecen información fiable y más relevante acerca de los efectos de las

transacciones u otros hechos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento o los flujos de efectivo de la entidad.

Una entidad contabilizará los cambios de política contable si éstos provienen de requerimientos de la NIIF. También cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39, Instrumentos Financieros, en lugar de seguir la Sección 11, Instrumentos Financieros Básicos, y la Sección 12, Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros; como permite el párrafo 11.2.

Así mismo, contabilizará cualquier otro cambio de política contable de forma retroactiva (véase el párrafo 10.12). Cuando se aplique un cambio de política contable, de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 10.11, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores, desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre. Cuando sea impracticable determinar los efectos -en cada periodo específico de un cambio en una política contable sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información- la entidad aplicará la nueva política contable -a los importes en libros de los activos y pasivos- al principio del primer periodo, para que sea practicable la aplicación retroactiva, éste primer periodo podría ser el actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.

*Estimaciones:* Un cambio, en una estimación contable, es un ajuste que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios y las obligaciones que se prevén a futuro en relación con dichos activos y pasivos. El ajuste puede realizarse, en el importe, en libros de un activo o un pasivo, o en el gasto que refleja el consumo del activo. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Excepto en circunstancias claramente definidas, los cambios en las estimaciones contables se aplican en forma prospectiva. Esto significa que el efecto de un cambio se incluye en los resultados del periodo del cambio, si éste afecta sólo a dicho periodo, y en el periodo del cambio y en periodos futuros si el cambio afectase a todos ellos.

*Errores:* Los errores de un periodo anterior son omisiones e inexactitudes en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores. Surgen de no emplear información fiable que se encontraba disponible, cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados para su publicación; siempre y cuando, se pudiese esperar razonablemente la obtención y utilización de dicha información en la preparación y presentación de dichos estados financieros. También se originan de un error al utilizar dicha información.

Las omisiones o inexactitudes de partidas tienen importancia significativa, si su omisión en los estados financieros pueden influir o modificar las decisiones económicas tomadas por los usuarios o stakeholders. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, analizada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido.

A excepción de las circunstancias especificadas en la NIIF para las PYMES, todos los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores de un periodo anterior se contabilizan en forma retroactiva. Esto significa que la información comparativa, en los estados financieros, se reexpresa para reflejar transacciones y hechos conforme a la nueva política contable. Como si dicha política se hubiera aplicado siempre, y que los errores de un periodo anterior se corrigen en el periodo en que se produjeron. La aplicación retroactiva de las políticas contables y la reexpresión retroactiva

de errores, de un periodo anterior, aumenta la relevancia y la fiabilidad de los estados financieros de una entidad, al compararlos en el tiempo y con los estados financieros de otras entidades.

En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá, en forma retroactiva, los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

- a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error o
- b) si el error ocurrió con anterioridad al primer periodo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio de ese primer periodo.

#### REVELACIONES

*Políticas:* La definición de importancia relativa implica que no es necesario que una entidad revele información específica requerida por esta NIIF, 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.

Cuando una modificación a la NIIF para PYMES tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad revelará:

- a) La naturaleza del cambio en la política contable.
- b) El importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable.
- c) El importe del ajuste relativo a periodos anteriores a los presentados, en la medida en que sea practicable.
- d) Una explicación en el caso de que la determinación de los importes para revelar de los apartados (b) o (c) anteriores, no sea practicable.

Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una entidad revelará:

- a) La naturaleza del cambio en la política contable.
- b) Las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información fiable y más relevante.
- c) En la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectados, mostrado por separado:
  - para el periodo corriente
  - para cada periodo anterior presentado y
  - para periodos anteriores a los presentados, en forma agregada.
- d) Una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes para revelar en el apartado anterior.

*Estimaciones:* Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones.

*Errores:* Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:

- a) La naturaleza del error del periodo anterior.
- b) Para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros.

- (c) En la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información.
- d) Una explicación, si no es practicable determinar los importes para revelar en los apartados (b) o (c) anteriores.

No es necesario repetir esta información para revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Al terminar el estudio de esta sección, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para las políticas contables, las estimaciones y los errores, conforme a la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su capacidad para contabilizar políticas contables, estimaciones y errores de acuerdo con la NIIF para las PYMES. En el contexto de la NIIF para las PYMES, concretamente debe lograr lo siguiente:

- distinguir entre un cambio en una estimación contable, la corrección de un error de un periodo anterior y un cambio en una política contable;
- desarrollar una política contable para una transacción u otro hecho o condición que no se trate específicamente en la NIIF para las PYMES;
- revelar políticas contables y contabilizar y revelar un cambio en una política contable en los estados financieros (incluso demostrar que se comprenden los ajustes necesarios según la aplicación retroactiva y la aplicación prospectiva de una política contable);
- contabilizar y revelar un cambio en una estimación contable en los estados financieros;
- contabilizar y revelar la corrección de un error de un periodo anterior en los estados financieros; y
- demostrar que se comprenden los juicios profesionales esenciales necesarios para realizar estimaciones y para determinar y aplicar políticas contables.

### 4.10.3 Casos de estudio, ejemplos

#### Ejemplo 1.

En contraposición con los requerimientos de la Sección 20, Arrendamientos, una entidad manufacturera no capitaliza los arrendamientos financieros que realiza como arrendatario. La entidad contabiliza todos los arrendamientos (es decir, los arrendamientos operativos y los financieros) conforme a los requerimientos de los párrafos 20.15 y 20.16 (es decir, los requerimientos para arrendamientos operativos). El único arrendamiento financiero en el que participó la entidad es para el uso de una fotocopiadora con un valor razonable de 1.000 u.m.(1) al inicio del arrendamiento (en 20X8, el período actual sobre el que se informa). Al final del periodo actual sobre el que se informa, el importe en libros de las propiedades, la planta y los equipos de la entidad superan las 90.000.000 u.m. y sus pasivos superan las 40.000.000 u.m. Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X8, la entidad informó una ganancia de 30.000.000 u.m.

Es probable que el efecto de no capitalizar el arrendamiento financiero 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. Mientras el efecto de la política contable de la entidad para los arrendamientos financieros carezca de importancia relativa, la entidad no necesita capitalizar el arrendamiento financiero.

#### Ejemplo 2.

En contraposición con los requerimientos de la Sección 20, Arrendamientos, un operador de un jet privado no capitaliza los arrendamientos financieros en los que participa como arrendatario. La única actividad de la entidad es la operación de dos jets privados, que son arrendados por la entidad a través de un arrendamiento financiero. La entidad contabiliza todos los arrendamientos (es decir, los arrendamientos operativos y los financieros) conforme a los requerimientos de los párrafos 20.15 y 20.16 (es decir, los requerimientos para arrendamientos operativos).

El efecto de no capitalizar los arrendamientos financieros podría influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. Por lo tanto, la entidad debe adoptar una política contable de capitalizar arrendamientos financieros de acuerdo con los requerimientos de la Sección 20.

¿Puede la entidad tener en cuenta la norma de contabilidad nacional para desarrollar su política contable?

R.// No. Las comisiones de agencia son un tipo de costos directos iniciales del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y el acuerdo del arrendamiento). El párrafo 20.9 exige que todo costo directo inicial se sume al importe reconocido como activo. A menos que el efecto de respetar la norma nacional de la entidad carezca de importancia relativa, entra en conflicto con el requerimiento del párrafo 10.3.

La entidad cambiará una política contable solo, si tal cambio:

- a) es requerido por una norma o interpretación o
- b) lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la situación financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Una entidad contabilizará los cambios de política contable como sigue:

- a) una entidad contabilizará un cambio de política contable procedente de un cambio en los requerimientos de esta NIIF, de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en esa modificación;
- b) cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 (Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición en lugar de seguir la Sección 11, Instrumentos financieros básicos, y la Sección 12 otros temas relacionados con los instrumentos financieros, y cambian los requerimientos de la NIC 39, la entidad contabilizará ese cambio de política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere; especificadas en la NIC 39 revisada y
- c) una entidad contabilizará otro cambio de política contable de forma retroactiva.

También orientan al lector en cómo proceden las correcciones de errores en periodos anteriores, y los cambios en estimaciones contables de nueva información o nuevos acontecimientos; en consecuencia, no son correcciones de errores. El efecto de un cambio en la estimación contable, se reconoce de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

- a) periodo en que tiene lugar el cambio, si este afecta a un solo periodo o
- b) periodo en que tiene lugar el cambio y los futuros, si el cambio afecta a todos ellos.

### **Ejemplos de la Aplicación de los Cambios en las Políticas Contables**

#### **Ejemplo 3**

En el periodo actual sobre el que se informa, la entidad debió cumplir con una modificación a la NIIF para las PYMES. Las disposiciones transitorias, en la NIIF para las PYMES, modificada, exigieron que el cambio en la política contable se contabilizara como un ajuste a las ganancias acumuladas al comienzo de dicho periodo. La entidad calculó que, a partir del cambio en la política contable, las ganancias acumuladas, al comienzo del periodo contable actual, disminuyen en 100.000 u.m., de las cuales 80.000 u.m. se atribuyen a años anteriores al periodo contable comparativo.

El párrafo 10.11(a)-(c) no proporciona 'opciones libres', sino una jerarquía secuencial de cómo contabilizar los cambios en una política contable. El párrafo 10.11(a) exige a la entidad seguir las disposiciones transitorias de la NIIF para las PYMES

modificada (es decir, el efecto del cambio en la política contable se presenta como una reexpresión de ganancias acumuladas al comienzo del periodo actual sobre el que se informa: una disminución de 100.000 u.m. y las cifras comparativas no se reexpresan).

#### Ejemplo 4

De acuerdo con la única opción en la NIIF para las PYMES de utilizar las NIIF completas, una entidad aplica los requerimientos de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición. En el periodo contable actual, se modificó la NIC 39. Las disposiciones transitorias para la modificación exigieron que el cambio en la política contable se contabilizara como un ajuste a las ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable actual. La entidad calculó que, debido al cambio en la política contable, las ganancias acumuladas, al comienzo del periodo contable actual, disminuyen en 100.000 u.m., de las cuales 80.000 u.m. se atribuyen a años anteriores al periodo contable comparativo.

El efecto del cambio, en la política contable, debe presentarse como una reexpresión de ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable actual: una disminución de 100.000 u.m. De acuerdo con las disposiciones transitorias, especificadas en la modificación a la NIC 39, las cifras comparativas no deben reexpresarse.

#### Ejemplo 5

En el periodo contable actual, una entidad cambió voluntariamente una política contable. El efecto acumulativo del cambio en la política contable sobre las ganancias acumuladas de la entidad consistió en una disminución de 100.000 u.m. al comienzo del periodo contable actual, de las cuales 80.000 u.m. se atribuyeron a años anteriores al periodo contable comparativo.

De acuerdo con el párrafo 10.11(c), el efecto del cambio, en la política contable, debe presentarse como una reexpresión de las ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable comparativo (una disminución de 80.000 u.m.) y una disminución de 20.000 u.m. en la ganancia para el periodo comparativo. El efecto acumulativo de estas reexpresiones es una disminución de 100.000 u.m. en ganancias acumuladas al comienzo del periodo contable actual.

Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo 10.11, la entidad aplicará la nueva política contable a

la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre.

Cuando sea impracticable determinar los efectos, en cada periodo específico de un cambio, en una política contable, sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los importes -en libros de los activos y pasivos, al principio del primer periodo- para el que sea practicable la aplicación retroactiva, ese primer periodo podría ser el periodo actual. Asimismo efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.

#### 4.10.4 Casos de Estudio:

##### **Ponga a prueba su conocimiento**

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de las características de las entidades para las cuales está dirigida la NIIF para las PYMES. Una vez que haya completado la prueba, coteje sus respuestas con las que detallan debajo de esta prueba. Suponga que todos los importes son reales.

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado correcto.

**Pregunta 1.** La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable significa lo siguiente:

- (a) La aplicación de la nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridas tras la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros.
- (b) La aplicación de la nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos entre la fecha en se cambia la política y la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros.
- (c) La aplicación de la nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambio la política.
- (d) La aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones como si dicha política se hubiera aplicado siempre.

**Pregunta 2.** La aplicación retroactiva de un cambio en una política contable significa lo siguiente:

- (a) La aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros eventos y condiciones, identificados antes de la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros, como si esa política se hubiera aplicado siempre.
- (b) La aplicación de la nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos entre la fecha en que se cambia la política y la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros.
- (c) La aplicación de la nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambio la política.
- (d) La aplicación de la nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones como si dicha política se hubiera aplicado siempre.

**Pregunta 3.** ¿Cual de las siguientes afirmaciones es verdadera?

- (a) El efecto de un cambio en una estimación contable se reconoce retrospectivamente.
- (b) En el momento en que sea practicable, una entidad debe corregir el error de un periodo anterior de forma prospectiva en los primeros estados financieros autorizados para su publicación y formulados después de su descubrimiento.
- (c) Cuando una entidad detecta un error en sus estados financieros de un periodo anterior, debe retirar de inmediato dichos estados financieros y remitirlos con el error corregido.
- (d) En el momento en que sea practicable, una entidad debe corregir el error de un periodo anterior de forma retroactiva en los primeros estados financieros autorizados para su publicación y formulados después de su descubrimiento.

**Pregunta 4.** El 25 de marzo de 2010, la entidad descubrió que, como resultado de un error de cálculo, el gasto de depreciación para 2009 se sobrevaluo en 29.000 u.m. Los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre del 2009 se autorizaron para su publicación el 1 de marzo de 2010.

La entidad debe hacer lo siguiente:

- (a) Remitir lo estados financieros del 31 de diciembre del 2009 con el gasto de depreciación correcto.
- (b) Reducir la depreciación para el año que finalizo el 31 de diciembre de 2010 en 29.000 u.m. (es decir, distribución prospectiva, un cambio en una estimación contable).
- (c) Re expresar (corregir) el gasto de depreciación informado para el año que finalizo el 31 de diciembre de 2009 en las cifras comparativas de sus estados

financieros de 2010 (es decir, re expresión retroactiva de un error de un periodo anterior).

**Pregunta 5.** Cual de las siguientes afirmaciones es verdadera:

- (a) No es necesario que los estados financieros de periodos posteriores repitan la información a revelar que se requiere para un cambio en una política contable y la corrección de un error de un periodo anterior.
- (b) Los estados financieros de periodos posteriores deben repetir la información a revelar que se requiere para un cambio en una política contable y la corrección de un error de un periodo anterior.
- (c) Los estados financieros de periodos posteriores deben repetir la información a revelar que se requiere para un cambio en una política contable y la corrección de un error de un periodo anterior, a menos que sea impracticable identificar el periodo con el cual se relacionan.

### Respuestas

P1 (c) véanse la definición del glosario.

P2 (d) véanse la definición del glosario.

P3 (d) véase el párrafo 10.21.

P4 (c) véase el párrafo 10.21(a).

P5 (a) véanse los párrafos 10.13, 10.19 y 10.23.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

### CASO PRÁCTICO 1

El 1 de enero de 2004 la PYME XYZ pago 600.000 u.m. para adquirir una nueva barcaza. Creyendo que tenía derecho a un reembolso de los impuestos por la adquisición de la barcaza, la PYME XYZ reclamo 60.000 u.m., las que les fueron reembolsadas por el gobierno local. No obstante, a fines de 2010, la PYME XYZ devolvió el reembolso cuando se hizo evidente que había cometido un error al realizar la reclamación al gobierno local ya que no tenía derecho al reembolso de los impuestos por la adquisición de la barcaza.

Desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 2009, la PYME XYZ realizo las siguientes evaluaciones:

- 1) La vida útil de la barcaza es de 15 años a partir de la fecha de adquisición.
- 2) El valor residual de la barcaza es nulo.
- 3) La entidad consumirá los beneficios económicos futuros de la barcaza de manera uniforme durante 15 años a partir de la fecha de adquisición.

En 2010, en vista del desarrollo de nuevos tratamientos de conservación de la barcaza, el periodo durante el cual se espera que la barcaza sea utilizable económicamente por uno o más usuarios aumento de 15 años a 26 años. La PYME XYZ ahora espera deshacerse de la barcaza después de utilizarla durante 20 años a partir de la fecha de adquisición (es decir, 14 años mas). Al 31 de diciembre de 2010, la PYME XYZ evaluó el valor residual de la barcaza en 70.000 u.m.

Elabore asientos contables para registrar la barcaza en los libros contables de la PYME XYZ para el año que finalizo el 31 de diciembre de 2010.

### Caso 1

#### 31 de diciembre de 2010

Dr costos: propiedades, planta y equipo	60.000 u.m.
Cr efectivo	60.000 u.m.
Para reconocer el pago de los impuestos de adquisición reclamamos por error.	
Dr Ganancias acumuladas al comienzo del año	24.000 u.m. (a)
Cr Depreciación acumulada (propiedades, planta y equipo)	24.000 u.m.
Para corregir la depreciación registrada desde la barcaza desde 2004 hasta 2009 para la corrección de los impuestos de adquisición reclamados por error.	
Dr Resultados (depreciación)	20.714 u.m. (c)
Cr Depreciación acumulada (propiedades, planta y equipo)	20.714 u.m.

Para reconocer la depreciación de la barcaza para el año que finalizó el 31 de diciembre de 2010.

**Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta para este caso práctico:**

- (a)  $4.000 \text{ u.m.} \times 6 \text{ años (2004 a 2009)} = 24.000 \text{ u.m.}$
- (b)  $\text{Aumento de } 60.000 \text{ u.m. en el costo} \div 15 \text{ años} = \text{Depreciación adicional de } 4.000 \text{ u.m. por año (2004 a 2009).}$
- (c)  $[\text{360.000 u.m.} - \text{valor residual de } 70.000 \text{ u.m.}] \div 14 \text{ años de vida útil restante} = 20.714 \text{ u.m. de depreciación para el año que finalizo el 31 de diciembre de 2010.}$
- (d)  $\text{costo de } 600.000 \text{ u.m. menos (40.000 u.m.) de depreciación por 6 años de depreciación acumulada} = 360.000 \text{ u.m. de importe en libros corregido al 31 de diciembre de 2009.}$

- (e)  $600.000 \text{ u.m. de importe en libros} \div 15 \text{ años de vida útil} = 40.000 \text{ u.m. de depreciación corregida por año (2004 a 2009)}$ .

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.11 SECCIÓN 11: Instrumentos financieros básicos

### 4.11.1 Estructura de la Sección

11 párrafos para el alcance e introducción  
 5 párrafos para reconocimiento de activos financieros y pasivos financieros  
 22 párrafos para medición  
 10 párrafos para información a revelar  
 Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009

### 4.11.2 Resumen del Estándar

Esta norma establece principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio neto y para compensar activos y pasivos financieros. Aplica la clasificación de instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; clasificación de los intereses, dividendos, así como las pérdidas y ganancias relacionadas con ellos, también en las circunstancias que obligan a la compensación de activos y pasivos financieros.

Un instrumento financiero es cualquier contrato que dé lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Para los fines de la Sección 11, los instrumentos financieros básicos constan de lo siguiente:

- efectivo
- instrumentos de pasivo (como una cuenta, pagaré o préstamo por cobrar o por pagar) que cumplan ciertas condiciones (en particular, los rendimientos para el tenedor son fijos o variables con un criterio de tasa de interés observable o cotizada de referencia única)
- compromisos de recibir un préstamo que no pueden ser liquidados por el importe neto en efectivo y se espera que el préstamo reúna las mismas condiciones que otros instrumentos de pasivo de esta sección; e
- inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones preferentes o acciones ordinarias sin opción de venta.

En un nivel alto, la decisión de si un activo o pasivo que surge de un contrato es un instrumento financiero básico contabilizado según lo establecido en la Sección 11, implica ciertos pasos:

1. El contrato debe dar lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad (véase el párrafo 11.3).
2. La entidad debe haber optado por contabilizar los instrumentos financieros según lo establecido con las Secciones 11 y 12 (véase el párrafo 11.2).
3. El instrumento financiero no debe estar específicamente excluido del alcance de la Sección 11 (véase el párrafo 11.7).

4. El instrumento financiero debe ser (a) efectivo o (b) una inversión en acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes o acciones ordinarias sin opción de venta o (c) un instrumento de pasivo que cumple los requerimientos del párrafo 11.9 o (d) un compromiso de recibir un préstamo que no puede liquidarse por el importe neto en efectivo y que, cuando se ejecute el compromiso, se espera que cumpla las condiciones del párrafo 11.9 (véase el párrafo 11.8).

**Reconocimiento:** La Sección 11 exige que un activo financiero o un pasivo financiero se reconozcan sólo cuando la entidad se convierta en una parte de las cláusulas contractuales del instrumento:

**Medición:** Cuando se reconocen, por primera vez, los instrumentos financieros, se miden a su precio de transacción, salvo que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la partida se medirá inicialmente con el valor presente de los cobros futuros descontados a una tasa de interés de mercado, para un instrumento de deuda similar.

Luego del reconocimiento inicial, se aplica un modelo de costo amortizado (o, en algunos casos, un modelo del costo) para medir todos los instrumentos financieros básicos; excepto las inversiones en acciones preferentes no convertibles y sin opción de venta y en acciones ordinarias sin opción de venta que cotizan en bolsa, o cuyo valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad. Para dichas inversiones, esta sección exige una medición tras el reconocimiento inicial al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocido en los resultados.

Esta sección exige, al final de cada periodo sobre el que se informa, una evaluación para determinar si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos financieros que se midan al costo o al costo amortizado.

Cuando exista dicha evidencia, se reconocerá, de inmediato, una pérdida por deterioro del valor en los resultados. Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuye y la disminución pudiera ser objetivamente relacionada con un evento que ocurre posterior al reconocimiento del deterioro, se revierte la pérdida por deterioro reconocida previamente. Sin embargo, la reversión no debe derivar en un activo financiero con un importe en libros revisados, superior al monto que el importe, en libros, hubiera alcanzado, si el deterioro del valor no se hubiera reconocido previamente.

**Información para revelar:** Para pasivos financieros medidos con el valor razonable, con cambios en resultados. Las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos (y, por lo tanto, no aplican la Sección 12) no tendrán ningún pasivo financiero medido con el valor razonable con cambios en resultados y, por lo tanto, no necesitarán revelar esta información.

De acuerdo con el párrafo 8.5, una entidad revelará información, en el resumen de las políticas contables significativas, sobre la base (o bases) de medición utilizadas para instrumentos financieros y otras políticas contables utilizadas para instrumentos financieros que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la relevancia de los instrumentos financieros en su situación financiera y rendimiento. Por ejemplo, para las deudas a largo plazo. Esta información, normalmente, incluiría los plazos y condiciones del instrumento de deuda (tal como la tasa de interés, el vencimiento, los plazos de reembolso y las restricciones que el instrumento de deuda impone sobre la entidad).

Para los activos y pasivos financieros, medidos con el valor razonable, la entidad revelará la base para determinar el valor razonable; esto es, el precio de mercado cotizado en un mercado activo o una técnica de valoración. Cuando se utilice una técnica de valoración, la entidad revelará los supuestos aplicados para determinar el valor razonable de cada clase de activos financieros o pasivos financieros. Por ejemplo, si fuera aplicable, una entidad revelará las hipótesis relacionadas con las tasas de pagos anticipados, las tasas de pérdidas estimadas en los créditos y las tasas de interés o de descuento.

Si una entidad ha transferido activos financieros a un tercero, en una transacción que no cumple las condiciones para la baja en cuentas (véanse los párrafos 11.33 a 11.35), la entidad revelará para cada clase de estos activos financieros lo siguiente:

- a) La naturaleza de los activos.
- b) La naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta.
- c) El importe en libros de los activos o de cualesquiera pasivos asociados, que la entidad siga reconociendo.

Cuando una entidad haya pignorado activos financieros, como garantía de pasivos o pasivos contingentes, revelará lo siguiente:

- a) El importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía.
- b) Los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Para los préstamos por pagar reconocidos en la fecha sobre la que se informa para los que haya una infracción de los plazos o incumplimiento del principal, intereses, fondos de amortización o cláusulas de reembolso que no se haya corregido en la fecha sobre la que se informa, una entidad revelará lo siguiente:

- a) Detalles de esa infracción o incumplimiento.
- b) El importe en libros de los préstamos por pagar relacionados con la fecha sobre la que se informa.
- c) Si la infracción o incumplimiento ha sido corregido o si se han renegotiado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros

Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas:

- a) Ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluidos los cambios en el valor razonable reconocidos en:
  - Activos financieros medidos con el valor razonable con cambios en resultados
  - Pasivos financieros medidos con el valor razonable con cambios en resultados.
  - Activos financieros medidos con el costo amortizado.
  - Pasivos financieros medidos con el costo amortizado.
- b) Ingresos por intereses totales y gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) para activos financieros o pasivos financieros que no se midan al valor razonable con cambios en resultados
- c) El importe de las pérdidas por deterioro para cada clase de activo financiero.

#### **Logros que usted alcanzará en esta sección:**

Al concluir el estudio de la sección, usted podrá identificar los requerimientos de información financiera para los instrumentos financieros básicos conforme a la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted mejorará su capacidad para contabilizar dichos instrumentos financieros básicos, según lo establecido en la NIIF para las PYMES. Respecto al contexto de la Sección 11 de la NIIF para las PYMES, concretamente, usted obtendrá lo siguiente:

- definir un instrumento financiero, un activo financiero, un pasivo financiero y un instrumento de patrimonio
- identificar los activos financieros y los pasivos financieros que se encuentran dentro del alcance de la Sección 11
- explicar cuándo debe reconocerse un instrumento financiero y demostrar cómo contabilizar los instrumentos financieros en el reconocimiento inicial
- medir un instrumento financiero dentro del alcance de la Sección 11 en el reconocimiento inicial y en momentos posteriores
- determinar el costo amortizado de un instrumento financiero empleando el método del interés efectivo
- identificar cuándo se debe reconocer una pérdida de deterioro del valor (o la reversión de una pérdida por deterioro del valor) para los instrumentos financieros mantenidos al costo o costo amortizado, y demostrar cómo medir esa pérdida por deterioro del valor (o la reversión de una pérdida por deterioro del valor)
- identificar los métodos adecuados para determinar el valor razonable de las inversiones en acciones ordinarias o preferentes
- explicar cuándo debe dar de baja los activos financieros y los pasivos financieros, y demostrar cómo contabilizar dicha baja
- preparar la información adecuada sobre los instrumentos financieros que cumpliría con los requerimientos de información de la Sección 11 y
- demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para contabilizar los instrumentos financieros básicos.

### 4.11.3 Casos de estudio, preguntas y respuestas

¿Qué es un activo financiero? Es cualquier activo que posea una de las siguientes formas:

- a) Efectivo
- b) Un instrumento de patrimonio neto de otra entidad
- c) Un derecho contractual:
  - a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad o
  - a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad
- d) Un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:
  - un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a recibir una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propios, o
  - un instrumento derivado que fuese o pudiese ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, no se incluirán, entre los

instrumentos de patrimonio propio de la entidad, aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

¿Qué es un pasivo financiero? Un pasivo financiero es cualquier pasivo que presente una de las siguientes formas:

- a) Una obligación contractual:
  - de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad o
  - de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad o
- b) Un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:
  - un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a entregar una cantidad variable de instrumentos de patrimonio propio, o
  - un instrumento derivado que fuese o pudiese ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, no se incluirán, entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

Un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.

## Ejemplos de Instrumentos Financieros

### Ejemplo 1.

Un banco paga por anticipado a una entidad un préstamo a cinco años. El banco también le brinda a la entidad una facilidad de sobregiro por una cierta cantidad de años.

La entidad posee dos pasivos financieros: la obligación de reembolsar el préstamo a cinco años y la obligación de reembolsar el sobregiro bancario hasta cubrir el monto recibido como préstamo empleando la facilidad de sobregiro. Tanto el préstamo como el sobregiro le generan a la entidad obligaciones contractuales de pagar en efectivo al banco los intereses devengados y el reembolso del principal.

Los importes adeudados de la entidad, producto del préstamo y la facilidad de sobregiro son activos financieros del banco. Nota: El banco no puede aplicar la NIIF para las PYMES.

#### Ejemplo 2.

La entidad A posee acciones preferentes en la entidad B. Las acciones preferentes le otorgan el derecho a la entidad A de obtener dividendos, pero no el derecho de voto.

Perspectiva de la entidad A: Por lo general, el activo financiero (inversión en la entidad B) estará dentro del alcance de la Sección 11 (véase el párrafo 11.8). Las acciones preferentes pueden ser instrumentos de patrimonio o pasivos financieros de la entidad B, según sus términos y condiciones. De cualquier manera, desde la perspectiva del tenedor (es decir, la perspectiva de la entidad A), las acciones preferentes en la entidad B son un activo financiero, ya que la inversión se ajustará a la parte (b) o (c)(i) de la definición de activo financiero.

Perspectiva de la entidad B: las acciones preferentes pueden ser instrumentos de patrimonio o pasivos financieros de la entidad B (el emisor), según los términos y condiciones de las acciones (véase la Sección 22 Pasivos y Patrimonio).

#### Ejemplo 3.

Una entidad (el comprador) adquiere mercadería de un proveedor a crédito de 60 días. El comprador tiene un pasivo financiero (cuenta comercial por pagar): una obligación contractual de entregar efectivo a su proveedor para liquidar el precio de compra. El proveedor posee un activo financiero correspondiente (una cuenta comercial por cobrar): un derecho contractual de recibir efectivo (el importe adeudado por el comprador).

#### Ejemplo 4.

La entidad A le compra una subsidiaria a la entidad B. Según el contrato, la entidad A paga el precio de compra en dos cuotas: 5 millones de u.m.(1) por adelantado y un pago posterior (que no constituye un pago contingente) de 5 millones de u.m., dos años después. Los 5 millones de u.m., para pagar dos años después, es un pasivo financiero de la entidad A. Es una obligación de entregar efectivo

en un periodo de dos años. Es un activo financiero de la entidad B: un derecho contractual de recibir efectivo.

#### Ejemplo 5.

Bonos. Una entidad mantiene bonos emitidos por una empresa importante.

Un bono es un título de deuda, por el que el emisor les adeuda a los tenedores una deuda y, según las condiciones del bono, queda obligado a cubrir el interés (el cupón) y reembolsar el principal en una fecha futura, denominada vencimiento. Es un contrato formal que insta a reembolsar el dinero que se tomó prestado con intereses, en intervalos fijos.

Los bonos que mantiene la entidad son instrumentos financieros básicos; el derecho contractual del tenedor de bonos de recibir efectivo (activo financiero) se corresponde con la obligación de pagar (pasivo financiero) por parte de la empresa importante.

#### Ejemplo 6.

Instrumentos financieros básicos. Una entidad posee efectivo. El efectivo es un activo financiero de la entidad. La entidad debe contabilizar el efectivo, según lo establecido en la Sección 11.

#### Ejemplo 7.

La entidad A posee 0,5 por ciento de las acciones ordinarias sin opción de venta, las cuales tienen el derecho de voto en una junta general de los accionistas de la entidad B. La participación, mediante acciones ordinarias en la entidad B, es un activo financiero de la entidad A. Es un instrumento de patrimonio de otra entidad. La entidad A debe contabilizar su inversión en acciones ordinarias sin opción de venta de la entidad B, según lo establecido en la Sección 11.

#### Ejemplo 8.

Compromiso de recibir un préstamo. Para financiar la construcción de un nuevo edificio de oficinas, una entidad toma un préstamo de un banco. Según lo establecido en los términos y condiciones del acuerdo de préstamo, la entidad se compromete a recibir un préstamo del banco en doce cuotas mensuales consecutivas y del mismo valor. La entidad tiene una obligación contractual

de reembolsar el préstamo a los tres años de recibida la última cuota por parte del banco. El préstamo genera un interés a una tasa fija anual del 5 por ciento. El compromiso de préstamo no puede liquidarse por el importe neto en efectivo. En todo momento, el compromiso ha cumplido las condiciones establecidas en el párrafo 11.9. El compromiso de recibir el préstamo del banco se contabiliza, según lo establecido en la Sección 11. Cumple las condiciones del párrafo 11.8(c).

#### **4.11.4 Ponga a prueba su conocimiento**

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información financiera de los instrumentos financieros básicos conforme 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 correcto.

**Pregunta 1.** Según la NIIF para las PYMES, una entidad puede decidir aplicar las disposiciones de la Secciones 11 y 12 en su totalidad o, alternativamente, la entidad puede aplicar:

- (a) Las NIIF completas para instrumentos financieros (por ejemplo, las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, y los requerimientos de información a revelar y presentación de la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación, y la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar).
- (b) Las disposiciones de reconocimiento y medición de la Sección 11 y la Sección 12 y los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar.
- (c) Las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12.
- (d) Las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, y los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar.

**Pregunta 2.** ¿Cuál de los siguientes elementos que encontramos en un estado de situación financiera de una entidad constituye un activo financiero o un pasivo financiero dentro del alcance de la Sección 11?

- (a) Un pasivo por un importe adeudado a un proveedor en concepto de la recepción de bienes en el pasado.
- (b) Un activo por un pago anticipado realizado a un proveedor en concepto del arrendamiento de una máquina durante dos meses.
- (c) Un pasivo por una multa a cargo de la entidad originada por el pago atrasado del impuesto a las ganancias.
- (c) Todas las anteriores.

**Pregunta 3.** ¿Cuál de estos activos financieros no está dentro del alcance de la Sección 11?

- (a) Efectivo.
- (b) Cuentas comerciales por cobrar.
- (c) Una participación del 5 por ciento en las acciones ordinarias sin opción de venta de otra entidad (entidad participada).
- (d) Una participación del 30 por ciento en las acciones ordinarias sin opción de venta de otra entidad (entidad participada), donde esta última se clasifica como una asociada de la entidad.

**Pregunta 4.** ¿Cuáles de estos instrumentos financieros no están dentro del alcance de la Sección 11?

- (a) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y sin opción de venta.
- (b) Los instrumentos financieros que cumplen la definición del patrimonio propio de una entidad.
- (c) Un préstamo con interés y plazo fijos otorgado por un banco.
- (d) Un préstamo a tres años sin interés otorgado por una entidad controladora.

**Pregunta 5.** Una entidad compra 100 acciones ordinarias sin opción de venta en una empresa cotizada en el mercado por un valor unitario en efectivo de 20 u.m. La entidad también incurrió en una comisión para el corredor de 100 u.m.

¿A qué importe debe la entidad medir la inversión en acciones en el reconocimiento inicial?

- (a) 1.900 u.m.
- (b) 2.000 u.m.
- (c) 2.100 u.m.

**Pregunta 6.** Un banco otorga a una entidad un préstamo a cinco años por un valor de 10.000 u.m. con un interés fijo que debe pagarse anualmente a periodo vencido a una tasa del 6 por ciento respecto del importe del principal. El seis por ciento es considerado la tasa de mercado para un préstamo similar a cinco años con un interés que debe pagarse anualmente a periodo vencido. El banco le cobra a la entidad una comisión de 50 u.m. por el papeleo.

¿A qué importe debe la entidad medir el préstamo en el reconocimiento inicial?

- (a) 9.384 u.m.
- (b) 9.484 u.m.
- (c) 9.950 u.m.
- (d) 10.000 u.m.
- (e) 10.050 u.m.

**Pregunta 7.** Al final de cada periodo sobre el que se informa, las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes y ordinarias sin opción de venta deben medirse de esta forma:

- (a) Todas estas inversiones deben medirse al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.
- (b) Todas estas inversiones deben medirse al costo amortizado empleando el método del interés efectivo.
- (c) Todas estas inversiones deben medirse al costo menos el deterioro del valor.
- (d) Si las acciones cotizan en bolsa, la inversión debe medirse al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. Todas las demás inversiones deben medirse al costo menos el deterioro del valor.
- (e) Si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad, la inversión debe medirse al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en los resultados. Todas las demás inversiones deben medirse al costo menos el deterioro del valor.

**Pregunta 8.** El 1 de enero de 20X1, una entidad otorga a un empleado un préstamo sin interés a cuatro años por un valor de 1.000 u.m. La tasa de interés de mercado para un préstamo a este individuo es del 8 por ciento anual. ¿A qué importe se mide el préstamo en el reconocimiento inicial y qué ingreso por interés se reconoce para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1?

- (a) El 1 de enero de 20X1, el préstamo se mide a 735,03 u.m. El ingreso por interés para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1 equivale a 0 u.m. en 20X1.

- (b) El 1 de enero de 20X1, el préstamo se mide a 735,03 u.m. El ingreso por interés para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1 equivale a 58,80 u.m. en 20X1.
- (c) El 1 de enero de 20X1, el préstamo se mide a 1.000 u.m. El ingreso por interés para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1 equivale a 0 u.m. en 20X1.
- (d) El 1 de enero de 20X1, el préstamo se mide a 1.000 u.m. El ingreso por interés para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1 equivale a 80 u.m. en 20X1.

**Pregunta 9.** Al evaluar los activos financieros que se mantienen al costo amortizado o al costo para verificar el deterioro del valor, ¿cuál de estos activos debe la entidad evaluar individualmente?

- (a) Sólo los activos financieros que son significativos individualmente.
- (b) Sólo los instrumentos de patrimonio que son significativos individualmente.
- (c) Sólo los instrumentos de patrimonio.
- (d) Todos los activos financieros, salvo los instrumentos de patrimonio.
- (e) Todos los instrumentos de patrimonio y otros activos financieros que son significativos individualmente.

**Pregunta 10.** Una entidad vende un grupo de sus cuentas por cobrar a un banco por un importe inferior a su importe nominal. La entidad continúa gestionando los cobros procedentes de los deudores en nombre del banco y el banco paga a la entidad una comisión a tasa de mercado por la administración de las cuentas por cobrar. La entidad está obligada a remitir puntualmente al banco todos los importes cobrados, pero no tiene una obligación con el banco si los deudores se retrasan en el pago o no pagan.

¿Cuál es el tratamiento contable correcto para esta transacción?

- (a) La entidad debe eliminar las cuentas por cobrar de su estado de situación financiera (es decir, dar de baja) y no debe mostrar ningún pasivo por los importes recibidos del banco.
- (b) La entidad debe continuar reconociendo las cuentas por cobrar en sus estados de situación financiera y mostrar un pasivo por los importes recibidos del banco.
- (c) La entidad debe continuar reconociendo las cuentas por cobrar en sus estados de situación financiera y no debe mostrar ningún pasivo por los importes recibidos del banco.
- (d) La entidad debe eliminar las cuentas por cobrar de su estado de situación financiera (es decir, dar de baja) y debe mostrar un pasivo por los importes recibidos del banco.

## Respuestas

Pregunta	Respuesta
1	c
2	a
3	d
4	b
5	b

Pregunta	Respuesta
6	c
7	e
8	b
9	e
10	a

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.12 SECCIÓN 12: Otros temas relacionados con los instrumentos financieros

<b>4.12.1 Estructura de la Sección</b>	5 párrafos para Alcance de la Sección 9 párrafos para reconocimiento 11 párrafos para Medición 4 párrafos de Información a revelar Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009
--	---

### 4.12.2 Resumen de la Sección

La Sección 12 se aplica a todos los instrumentos financieros, excepto:

- (a) Los tratados en la Sección 11.
- (b) Las participaciones en subsidiarias (véase la Sección 9, Estados Financieros Consolidados y Separados), asociadas (véase la Sección 14, Inversiones en Asociadas) y negocios conjuntos (véase la Sección 15, Inversiones en Negocios Conjuntos).
- (c) Los derechos y obligaciones de los empleadores procedentes de planes de beneficios a los empleados (véase la Sección 28, Beneficios a los Empleados).
- (d) Los derechos procedentes son contratos de seguro, a menos que el contrato de seguro pudiera dar lugar a una pérdida de cualquiera de las partes como consecuencia de condiciones contractuales que no tienen relación con:
  - cambios en el riesgo asegurado;
  - cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; o
  - un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

La sección 12 tiene aplicación en la mayoría de los contratos para la compra o venta de una partida no financiera. Se excluyen de esta sección porque no son activos financieros, materias primas cotizadas, inventarios, propiedades, planta y equipo. Sin embargo, esta sección se aplica a todos los contratos que imponen riesgos al comprador, o vendedor, que no son característicos de los contratos de compra o venta de activos tangibles.

Por ejemplo, esta sección se aplica a todas las transacciones que puedan dar lugar a una pérdida para el comprador o el vendedor, como consecuencia de las condiciones del contrato que no están relacionadas con cambios en el precio de partidas no financieras, variaciones en tasas de cambio en moneda extranjera, o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

También se puede utilizar en los contratos de compra, o venta, de partidas no financieras, si el contrato puede liquidarse por el importe neto en efectivo u otro instrumento financiero. O mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si los contratos fueran instrumentos financieros, con la siguiente excepción: los contratos que se realizaron y que se continúan manteniendo con el objetivo de recibir o de entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de uso, venta o compra esperados de la entidad no son instrumentos financieros para efectos de esta sección.

Un activo financiero, o un pasivo financiero, solo serán reconocidos como tal por una entidad financiera, cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento. Cuando se reconoce inicialmente un activo financiero, o pasivo financiero, una entidad lo medirá por su valor razonable, que es normalmente el precio de transacción.

Se producirá un deterioro del valor, en un activo financiero, cuando su valor en libros sea mayor que su importe recuperable estimado. La empresa debe evaluar, en cada fecha del balance de situación general, si existe evidencia objetiva de que uno de los activos financieros, o un grupo de ellos, pueden haber visto deteriorarse su valor.

Cuando se cumpla con los criterios especificados, una entidad puede designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una partida cubierta, de forma que se cumplan las condiciones para la contabilidad de coberturas. La contabilidad de coberturas deja que se reconozcan, al mismo tiempo, en los resultados, la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta. Si la contabilidad de coberturas se interrumpe y la partida cubierta es un activo o un pasivo reconocido al costo amortizado, que no ha sido dado de baja en cuentas, cualesquiera ganancias o pérdidas reconocidas, como ajustes en el importe en libros de la partida cubierta, se amortizará en el resultado, utilizando el método del interés efectivo a lo largo de la vida restante del instrumento cubierto.

La entidad reconocerá, inmediatamente en otro resultado integral, la parte del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que fue eficaz en la retribución del cambio en el valor razonable o en los flujos de efectivo esperados de la partida cubierta. La entidad registrará en resultados cualquier desproporción del valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados (denominado algunas veces ineficacia de cobertura). La ganancia o pérdida, en la cobertura reconocida en el otro resultado integral, se reclasificará en resultados, cuando la partida cubierta se reconozca en resultados o cuando termine la relación de cobertura.

Una entidad que aplique esta sección revelará toda la información requerida en la Sección 11 e incorporará a esa información a los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de esta sección, así como los que queden dentro del alcance de la Sección 11. Además, si la entidad utiliza contabilidad de coberturas, revelará la información adicional de los párrafos 12.27 a 12.29.

Los instrumentos financieros que quedan dentro del alcance de la sección de otros instrumentos financieros son:

- Títulos respaldados por activos, como obligaciones hipotecarias garantizadas, acuerdos de recompra y paquetes titulizados de cuentas por cobrar.

- Opciones, derechos, certificados para la compra de acciones, contratos de futuros, contratos a término y permutas financieras de tasas de interés que pueden liquidarse en efectivo o mediante el intercambio de otro instrumento financiero.
- Instrumentos financieros que cumplen las condiciones y se designan como instrumentos de cobertura de acuerdo con los requerimientos de la sección
- Compromisos de conceder un préstamo a otra entidad.
- Compromisos de recibir un préstamo si el compromiso se puede liquidar por el valor neto en efectivo.

Una entidad podrá elegir entre si desea aplicar las disposiciones de ambas secciones 11 y 12 en su totalidad, o las disposiciones sobre reconocimiento y medición de la NIC 39, para la contabilización de estos instrumentos financieros. Dicha elección la tomará la entidad y la incluirá en las políticas contables.

En esta sección de otros instrumentos financieros y transacciones más complejas, trataremos temas como:

- Compra y venta de partidas financieras
- Materias primas cotizadas
- Inventarios
- Propiedad planta y equipo excluyendo todo lo que no sean activos financieros.

Las siguientes actividades dan lugar a transacciones que puedan retribuir una pérdida para el comprador o vendedor, como consecuencia de las condiciones del contrato que no están relacionadas con cambios en el precio de partida no financiera.

- Cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera
- Incumplimiento por parte de una de las contrapartes

Y, como en toda regla encontramos una excepción, están los contratos que se realizaron y se continúan realizando con el objetivo de recibir o entregar un elemento no financiero.

Es importante resaltar que un activo, o pasivo financiero, se reconoce o se medirá inicialmente por su valor razonable, que es normalmente el precio de transacción. Y al final del periodo sobre el que se informa, se medirán todos los instrumentos financieros en el valor razonable y se reconocerán los cambios en el valor razonable del resultado.

Dentro de dicha sección, se encuentra la contabilidad de coberturas que permite que se reconozcan en resultados, al mismo tiempo, la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta.

Para la contabilidad de coberturas, una entidad cumplirá todas las condiciones siguientes:

- Asimetría contable
- Aplicable a determinados instrumentos cubiertos o instrumentos de cobertura (no se permite opciones vendidas netas)
- Preparar la documentación inicial de la cobertura
- Medir periódicamente la efectividad

La contabilidad de coberturas es una buena opción para implementar en las empresas, porque permite:

- Una cobertura de riesgos
- Intervalos temporales de cobertura más abierta
- Relacionarse con partidas no financieras.

Una entidad que aplique la sección 12, Otros instrumentos financieros, deberá revelar toda la información requerida en la Sección 11, e incorporará a esa información los instrumentos financieros de la sección 12. Además, si la entidad utiliza contabilidad de coberturas, revelará la información adicional que ahí se exige.

Una entidad revelará la siguiente información, de forma separada, para coberturas de cada uno de los cuatro tipos de riesgo descritos en el párrafo 12.17:

- (a) Una descripción de la cobertura.
- (b) Una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de sus valores razonables en la fecha sobre la que se informa.
- (c) La naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.

Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés fijo o de precio de una materia prima cotizada que posea (párrafos 12.19 a 12.22) revelará lo siguiente:

- a) El importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en el resultado.
- b) El importe del cambio en el valor razonable de la partida cubierta reconocido en el resultado.

Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para: a) una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, b) riesgo de tasa de cambio, c) riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o transacción prevista altamente probable, o inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos 12.23 a 12.25), revelará lo siguiente:

- a) Los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo y cuándo se espera que afecten el resultado del periodo.
- b) Una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado previamente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere.
- c) El importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que se reconoce en patrimonio durante el periodo (párrafo 12.23).
- d) El importe reclasificado desde otro resultado integral a resultados para el periodo (párrafos 12.23 a 12.25).
- e) El importe de cualquier exceso del valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados que se reconoció en los resultados (párrafo 12.24).

### **Ejemplos de instrumentos financieros que no los cubre la sección 11.**

Ejemplo 1.

Obligaciones negociables se encuentra fuera de la sección 11 y dentro de la sección 12.

Una entidad mantiene una obligación negociable (un instrumento de deuda a corto plazo no garantizado) emitida por una entidad importante.

La entidad reconocerá un activo financiero por la obligación negociable; la entidad posee un derecho contractual de recibir efectivo al momento del vencimiento de la obligación.

Nota: Las obligaciones negociables suelen emitirse con valores nominales altos. Por lo tanto, los inversores más pequeños generalmente sólo pueden invertir en estas obligaciones negociables indirectamente a través de fondos de mercado monetario/fondos de inversión. Las inversiones en dichos fondos son instrumentos financieros, pero se encuentran fuera del alcance de la Sección 11 y se contabilizan según lo establecido en la Sección 12.

### Ejemplo 2.

Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen normalmente las condiciones del párrafo 11.8 y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Sección 12:

- (a) Títulos respaldados por activos, tales como obligaciones hipotecarias garantizadas, acuerdos de recompra y paquetes titulizados de cuentas por cobrar.
- (b) Opciones, derechos, certificados para la compra de acciones (warrants), contratos de futuros, contratos a término y permutas financieras de tasas de interés que pueden liquidarse en efectivo o mediante el intercambio de otro instrumento financiero.
- (c) Instrumentos financieros que cumplen las condiciones y se designan como instrumentos de cobertura de acuerdo con los requerimientos de la Sección 12.
- (d) Compromisos de conceder un préstamo a otra entidad.
- (e) Compromisos de recibir un préstamo si el compromiso se puede liquidar por el importe neto en efectivo.

### Ejemplo 3.

#### Derivados y derivados implícitos

Los siguientes instrumentos financieros suelen denominarse derivados. Por sí mismos, los derivados están fuera del alcance de la Sección 11; no son instrumentos de deuda como se denominan en el párrafo 11.8(b) ni inversiones en acciones como se especifican en el párrafo 11.8(d). Los derivados están dentro del alcance de la Sección 12, salvo que cumplan con la definición del patrimonio propio de una entidad (véase la Sección 22 Pasivos y Patrimonio y la Sección 26 Pagos Basados en Acciones).

- Contrato de intercambio a término de moneda extranjera
- Contrato de intercambio a término de materia prima cotizada
- Contrato de intercambio a término de patrimonio
- Contratos a término de tasa de interés ligados a deuda estatal (instrumentos a plazo del tesoro)
- Futuros en moneda extranjera
- Futuros de materia prima cotizada
- Futuros de tasa de interés ligados a deuda estatal (futuros del tesoro)
- Permuta de tasas de interés
- Permuta financiera de diferencias de cambio (también denominada permuta financiera de distintos tipos de monedas o permuta financiera de divisas)
- Permuta financiera de materia prima cotizada
- Permuta financiera de instrumentos de patrimonio
- Permuta financiera de créditos
- Permuta financiera de rendimientos totales
- Opción sobre bonos del tesoro comprada o emitida (de compra o venta)
- Opción sobre divisas comprada o emitida (de compra o venta)
- Opción sobre materia prima cotizada comprada o emitida (de compra o venta)
- Opción sobre acciones comprada o emitida (de compra o venta).

## 4.13 SECCIÓN 13: Inventarios

<b>4.13.1 Estructura de la Sección</b>	<p>3 párrafos para el alcance</p> <p>18 párrafos para reconocimiento y medición</p> <p>1 párrafo para información a revelar</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009</p>
--	---

### 4.13.2 Resumen de la Sección

En esta norma, se explica el tratamiento que debe dárseles a: los inventarios o existencias, la cantidad inventarios que será reconocido como activo y el tratamiento hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos. La norma da las pautas para determinar ese inventario, así como para el posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio.

Inventarios o existencias: son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción de cara a esa venta o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

Se consideran inventarios los bienes que han sido comprados y almacenados para revender, también los productos terminados o en curso de fabricación por la empresa, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de prestación de servicios, las existencias incluirán el costo de los servicios para los que la empresa aún no haya reconocido el ingreso ordinario correspondiente.

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

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

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

- a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan por su valor razonable, menos el costo de venta con cambios en resultados, o
- b) intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios con el valor razonable, menos costos de venta, con cambios en resultados.

**Medición:** Una entidad medirá los inventarios con el importe menor entre el costo [véase: párrafos 13.5 al 13.18] y el precio de venta estimado, menos los costos de terminación y venta.

El costo incluye todos los costos de adquisición, costos de transformación y otros costos incurridos para dar a los inventarios su condición y ubicación actuales. Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y

otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Los siguientes son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el periodo en el que se incurren:

- a) Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.
- b) Costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior.
- c) Costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.
- d) Costos de venta.

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

La Sección 34 requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas, que una entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, deben medirse, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección. Éste pasará a ser el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta sección.

Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 13.17, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares.

Para los inventarios, con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta NIIF.

El párrafo 13.17 dice: Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.

Los párrafos 27.2 al 27.4 requieren que una entidad evalúe, al final de cada periodo sobre el que se informa, si los inventarios están deteriorados; es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada, esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta, menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.

**Revelaciones:** Una entidad revelará la siguiente información:

- a) Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada.

- b) El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros, según la clasificación apropiada para la entidad.
- c) El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo.
- d) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27.
- e) El importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.

Al terminar este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para inventarios, de acuerdo con la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su capacidad para contabilizar dichos inventarios de acuerdo con la NIIF para las PYMES. En el contexto de la NIIF para las PYMES, concretamente, debe lograr lo siguiente:

- Distinguir partidas de inventarios de otros activos de una entidad.
- Identificar cuándo las partidas de inventarios reúnen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.
- Medir las partidas de inventarios en el reconocimiento inicial y posteriormente.
- Identificar cuándo una partida del inventario debe ser reconocida como un gasto.
- Presentar y revelar inventarios en estados financieros.

Demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para la contabilización de inventarios.

### 4.13.3 Casos Prácticos

#### Ejemplo 1.

Una entidad negocia propiedades comerciales (es decir, compra propiedades comerciales con la intención de venderlas para obtener una ganancia a medio plazo). Las propiedades comerciales forman parte del inventario del comerciante inmobiliario. Son activos que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones.

Nota: Los activos no son propiedades de inversión (véase la Sección 16) ni propiedades, planta o equipo (véase la Sección 17) del comerciante inmobiliario.

#### Ejemplo 2.

Una entidad negocia licencias de taxi transferibles. Las licencias de taxi forman parte del inventario del comerciante de licencias de taxi. Son activos que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones.

Nota: El comerciante de licencias no contabiliza las licencias de taxi, conforme a la Sección 18, Activos intangibles distintos de la plusvalía (véase párrafo 18.1).

### Ejemplo 3.

Un viticultor procesa uvas cosechadas de sus viñedos y elabora vino en un ciclo de producción de tres años. Las uvas forman parte del inventario desde el punto de cosecha hasta que el viticultor da de baja el vino embotellado. Son esenciales en el proceso de producción para la venta.

Nota: Hasta el punto de cosecha, las uvas del viticultor no forman parte del inventario, son activos biológicos que se contabilizan conforme al párrafo 34.2.

### Ejemplo 4.

Una entidad mantiene lubricantes que se utilizan en la maquinaria de la entidad cuando se producen bienes. Los lubricantes forman parte del inventario. Son suministros que se consumirán en el proceso productivo.

### Ejemplo 5.

Una entidad mantiene un edificio para obtener rentas por arrendamientos operativos de terceros independientes. El edificio no forma parte del inventario. Es una propiedad de inversión (es decir, un activo que se mantiene para obtener rentas [véase la Sección 16, Propiedades de inversión]).

### Ejemplo 6.

Una entidad que fabrica productos químicos hace el mantenimiento de su planta de producción con una máquina de limpieza, especialmente diseñada (hecha a medida) y un conjunto de herramientas comunes de bajo valor, adquiridas en una ferretería local. Se espera que la entidad pueda utilizar la máquina, hecha a medida, durante muchos años. El equipo, hecho a medida, no es una partida del inventario. Es un equipo que se contabiliza conforme a la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo.

Las otras herramientas de mantenimiento no son exclusivas de los requerimientos de mantenimiento y reparación de la planta de la entidad. Forman parte del inventario dentro del alcance de la Sección 13, Suministros que se consumirán en el proceso productivo.

#### 4.13.4 Preguntas y respuestas:

- a) Las obras en proceso, que surgen de contratos de construcción, ¿pertenece a la NIC 2?  
Respuesta: No. Esta es una excepción a la norma. Pertenece a la Sección 23, Ingresos de Actividades Ordinarias.
- b) Los activos biológicos, relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas, ¿pertenece a la NIC 2?  
Respuesta: No. Esta es una excepción a la norma. En la Sección 34, Actividades Especiales, se puede observar el tratamiento para esta excepción.
- c) ¿Qué cubre los costos de inventarios?  
Respuesta: Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.
- d) ¿Cuáles son los Costos de adquisición?  
Respuesta: Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables).
- e) Los Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra y otros costos de producción, ¿se los lleva como un costo de inventario?  
Respuesta: No. Estos pertenecen a los costos excluidos del costo de los inventarios y son reconocidos como gastos, en el periodo en el que se incurren.
- f) ¿La empresa tiene la obligación de informar el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo?  
Respuesta: Sí, la empresa tiene la obligación de dar a conocer esta información en la revelación de las notas.

**Pregunta 1.** Los inventarios se definen como:

- (a) activos que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones, en el proceso de producción con vistas a esa venta o en forma de materiales o suministros que se consumirán en el proceso productivo o en la prestación de servicios.
- (b) activos que se mantienen para la venta, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros que se consumirán en el proceso productivo.

- (c) activos tangibles que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros que se consumirán en el proceso productivo o en la prestación de servicios.

**Pregunta 2.** Los inventarios deben medirse:

- (a) al costo.
- (b) al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.
- (c) al importe menor entre el costo y el valor razonable menos los costos de terminación y venta.

**Pregunta 3.** El costo del inventario es la suma de:

- (a) costos de adquisición y costos de transformación.
- (b) costos directos, costos indirectos y otros costos (costos indirectos de producción distribuidos).
- (c) costos de adquisición, costos de transformación (por ejemplo, costos indirectos de producción distribuidos) y otros costos incurridos para dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.

**Pregunta 4.** El costo de los inventarios no incluye:

- (a) salarios del personal de fábrica.
- (b) costos de almacenamiento necesarios en el proceso productivo previos a un proceso de elaboración ulterior y costos de venta.
- (c) importes anormales de desperdicio de materiales y costos de venta.

**Pregunta 5.** Una entidad debe asignar el costo de los inventarios mediante:

- (a) la fórmula de cálculo del costo LIFO.
- (b) la identificación específica de los costos individuales para inventarios que no son habitualmente intercambiables y, para inventarios que sí lo son, el método primera entrada, primera salida (FIFO) o el método del costo promedio ponderado.
- (c) la identificación específica de los costos individuales para inventarios que son habitualmente intercambiables y, para inventarios que no lo son, el método de primera entrada, primera salida (FIFO) o el método del costo promedio ponderado.

**Pregunta 6.** Los bienes fungibles (es decir, los suministros que se consumirán en el proceso productivo) son:

- (a) inventarios.
- (b) propiedades, planta y equipo (véase la Sección 17).
- (c) propiedades de inversión (véase la Sección 16).
- (d) activos intangibles (véase la Sección 18).

**Pregunta 7.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió bienes para la venta en el curso normal de las operaciones por 100.000 u.m. El precio incluye 5.000 u.m. de impuestos indirectos recuperables. Por lo general, el proveedor vende bienes con un crédito sin intereses a 30 días. Sin embargo, al ser una promoción especial, en el acuerdo de compra de estos bienes se estipulaba que el pago debería cancelarse en su totalidad el 31 de diciembre de 20X1. Al adquirir los bienes, se incurrió en 2.000 u.m. de cargos de transporte de los bienes: estos se debían pagar el 1 de enero de 20X1. Una tasa de descuento adecuada es del 10% por año.

La entidad medirá el costo de los inventarios a:

- (a) 102.000 u.m.
- (b) 97.000 u.m.
- (c) 88.364 u.m.
- (d) 107.000 u.m.

**Pregunta 8.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió 100 unidades de bienes para la venta en el curso normal de las operaciones por un importe de 100.000 u.m. El 1 de marzo de 20X1, se adquirieron otras 20 unidades por 20.400 u.m. El 1 de agosto de 20X1, se vendieron 30 unidades por 33.000 u.m. La entidad asigna el costo de los inventarios mediante la fórmula primera entrada, primera salida (FIFO).

El 31 de diciembre de 20X1, la entidad debe medir el importe en libros de las 90 unidades de bienes a:

- (a) 100.000 u.m.
- (b) 90.000 u.m.
- (c) 90.400 u.m.
- (d) 91.800 u.m.

**Pregunta 9.** Un minorista de productos perecederos busca evitar la obsolescencia al disponer sus productos de forma tal que sea más probable que los clientes adquieran primero el inventario más antiguo. La fórmula de cálculo del costo que es más adecuada para la entidad es:

- (a) primera entrada, primera salida (FIFO).
- (b) última entrada, primera salida (LIFO).
- (c) costo promedio ponderado.
- (d) identificación específica.

**Pregunta 10.** Un promotor inmobiliario debe clasificar las propiedades que mantiene para la venta en el curso normal de las operaciones como:

- (a) inventario.
- (b) propiedades, planta y equipo.
- (c) activo financiero.
- (d) propiedad de inversión.

### **Respuestas**

P1 (a) véase el párrafo 13.1.

P2 (b) véase el párrafo 13.4.

P3 (c) véase el párrafo 13.5.

P4 (c) véase el párrafo 13.13.

P5 (b) véanse los párrafos 13.17 y 13.18.

P6 (a) véase el párrafo 13.1(c).

P7 (c) Cálculo:  $(100.000 \text{ u.m.} - 5.000 \text{ u.m.}) \div 1,1 = 86.364 \text{ u.m.}$   $86.364 \text{ u.m.} + 2.000 \text{ u.m.} = 88.364 \text{ u.m.}$

P8 (c) Cálculo:  $70 \text{ unidades} \times 1.000 \text{ u.m. cada una} = 70.000 \text{ u.m.}$  (costo de las unidades restantes adquiridas el 1 de enero).

$70.000 \text{ u.m.} + 20.400 \text{ u.m.}$  (costo de las unidades adquiridas el 1 de marzo) =  $90.400 \text{ u.m.}$

P9 (a) véase el párrafo 13.18.

P10 (a) véase el párrafo 13.1(a).

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.14 SECCIÓN 14: Inversiones en asociadas

<p><b>4.14.1 Estructura de la Sección</b></p>	<p>1 párrafo para el alcance</p> <p>2 párrafos para definición de asociados</p> <p>8 párrafos para reconocimiento y medición</p> <p>4 párrafos de información a revelar</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009</p>
---	---

### 4.14.2 Resumen del Estándar

En esta sección, se describen los requerimientos para la contabilización de entidades asociadas en estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que no es una controladora, pero tiene una inversión en una o más asociadas. También se establecen las exigencias para la contabilización de asociadas en estados financieros separados.

La Sección 14, Inversiones en Asociadas, define, en primera medida, lo que es una entidad asociada y la influencia significativa que ejerce el inversor en las asociadas (20% o más del poder del voto). No tiene influencia significativa (menos del 20% del poder del voto, o, inversores mayoritarios y sustanciales). Adicional a lo anterior, en los estados financieros de los inversores, deben figurar sus inversiones en las entidades como activos no corrientes. Se presentan modelos y se indican las revelaciones que el inversor debe plasmar en sus notas a los estados financieros.

Los requerimientos de la Sección 14 se aplican a la contabilización de inversiones en asociadas, independientemente de que una entidad deba preparar o no estados financieros consolidados.

Una subsidiaria es una entidad, entre las que se incluyen entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales, que es controlada por otra (conocida como controladora). Los requerimientos para la contabilización e información de subsidiarias se establecen en la Sección 9, Estados Financieros Consolidados y Separados.

El inversor contabilizará todas sus inversiones usando uno de los siguientes modelos:

- (a) El modelo de costo, en el cual la inversión en una asociada se mide al costo (incluidos los costos de transacción), menos cualquier pérdida por deterioro acumulada. Sin embargo, el inversor que use el modelo del costo deberá utilizar el modelo del valor razonable para todas las inversiones en asociadas para las que haya un precio de cotización publicado.
- (b) El método de la participación, en el cual la inversión en una asociada se reconoce inicialmente al precio de la transacción (incluidos los costos de transacción) y se ajusta posteriormente para reflejar los cambios que experimenta, tras la adquisición, la participación del inversor tanto en el resultado como en otro resultado integral de la asociada.
- (c) El modelo del valor razonable, en el cual la inversión en una asociada se reconoce inicialmente al precio de la transacción (sin incluir los costos de transacción). Luego del reconocimiento inicial, la inversión en una asociada se medirá con el valor razonable en cada fecha sobre la que se informe. Los cambios, en el valor razonable, se reconocerán en resultados. No obstante, un inversor que use el modelo del valor razonable deberá utilizar el modelo del costo

para las inversiones en asociadas en las que sea impracticable medir el valor razonable con fiabilidad, sin incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionado.

El inversor en una entidad asociada revelará lo siguiente:

- (a) Su política contable para inversiones en asociadas.
- (b) El importe en libros de las inversiones en asociadas
- (c) El valor razonable de las inversiones en asociadas, contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos.

#### **4.14.3 Logros que usted debe obtener en esta sección:**

Después de terminar esta sección, usted podrá identificar los requerimientos de información financiera para las inversiones en asociadas, conforme a la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted mejorará su capacidad para contabilizar inversiones en asociadas de acuerdo con la NIIF para las PYMES. Respecto al contexto de la NIIF para las PYMES, concretamente, deber lograr lo siguiente:

- identificar cuándo una entidad tiene influencia significativa sobre otra
- medir las inversiones en asociadas en el momento del reconocimiento inicial y posteriormente
- presentar y revelar inversiones en asociadas en los estados financieros
- demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para contabilizar las inversiones en asociadas.

#### **4.14.4 Casos de Estudio, preguntas y respuestas**

¿Cuándo una asociada debe presentar los estados financieros consolidados y cuándo separados?

Estados financieros principales: Si una entidad tiene una o más subsidiarias, sus estados financieros "principales" serán sus estados financieros consolidados, a menos que se aplique la exención del párrafo 9.3. Los estados financieros principales de una entidad que no tiene obligación de preparar estados financieros consolidados no constituyen estados financieros separados.

Cuando una entidad no tiene subsidiarias (y, por consiguiente, no prepara estados financieros consolidados), debe aplicar la Sección 14 para contabilizar sus

inversiones en asociadas en sus estados financieros “principales” (véase el párrafo 9.25). Dicha entidad podrá elegir preparar estados financieros separados (o estar obligada a hacerlo por ley en su jurisdicción), además de sus estados financieros principales.

Estados financieros separados: Los requerimientos para estados financieros separados, de la Sección 9, se aplican a la contabilización de inversiones en asociadas, solo cuando, además de los estados financieros consolidados, una entidad prepara estados financieros separados de acuerdo con los párrafos 9.24 al 9.27.

Los estados financieros separados son aquellos estados que se preparan y presentan de forma adicional a los estados financieros “principales” de la entidad. La NIIF para las PYMES no exige la presentación de estados financieros separados por parte de las entidades. Sin embargo, una entidad puede elegir preparar estados financieros separados (o estar obligada a hacerlo por ley), además de sus estados financieros “principales”.

¿Cómo se puede definir el control que puede tener una asociada sobre otra?

La definición de control se puede dividir en dos partes:

- (a) el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad
- (b) obtener beneficios de sus actividades.

El control no se basa en la propiedad legal y puede ser pasivo (es decir, es la capacidad de controlar y no el ejercicio de control). No es necesario que la entidad controladora tenga acciones en su subsidiaria (por ejemplo, ciertas entidades de cometido especial (ECE)). En ausencia de una participación, se pueden obtener beneficios a través de oportunidades de venta cruzada o de ahorro de costos, por ejemplo.

Sólo una entidad puede controlar otra entidad en un determinado momento. Para establecer dónde yace el control, es necesario analizar en detalle los hechos y las circunstancias que rodean la forma en que se dirigen las políticas financieras y de operación de una entidad en particular.

Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de

forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta. Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica. Existe solo cuando las decisiones financieras y de operación estratégicas, relacionadas con la actividad, exigen el consenso unánime de las partes que comparten el control (los participantes). Los requerimientos, para la contabilización e información de negocios conjuntos, se establecen en la Sección 15, Inversiones en Negocios Conjuntos.

Ejemplos: influencia no significativa

Ejemplo 1.

La Entidad A posee el 75% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad B. La Entidad A controla la Entidad B. La Entidad A no tiene influencia significativa sobre la Entidad B, sino que la controla. El grupo de la Entidad A deberá consolidar la Entidad B en sus estados financieros (véase la Sección 9, Estados Financieros Consolidados y Separados).

Ejemplo 2.

La Entidad A posee el 25% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad B. La Entidad C posee el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad B. Las Entidades A y C tienen un acuerdo contractual para controlar en conjunto la Entidad B. La Entidad A no tiene influencia significativa sobre la Entidad B, sino que ejerce un control conjunto sobre ésta. La Entidad A deberá contabilizar su inversión en la Entidad B, de acuerdo con la Sección 15, Inversiones en Negocios Conjuntos.

Ejemplos del juicio profesional indicando que existe influencia significativa

Ejemplo 3.

La Entidad A posee el 25% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad B. La Entidad A no controla ni tiene el control conjunto sobre la Entidad B. En ausencia de evidencia, al contrario, se supone que la Entidad A tiene influencia significativa sobre la Entidad B (es decir, la Entidad B es una asociada de la Entidad A).

Sin embargo, determinar que la tenencia del 25% en la Entidad B, por parte de la Entidad A, implica influencia significativa, no es un hecho automático. Se requiere de un juicio profesional y puede resultar que la Entidad A no tenga influencia significativa sobre la Entidad B, a pesar de tener el 25% de derechos de voto.

Si se determinara que la Entidad A no tiene influencia significativa sobre la Entidad B, la inversión en las acciones ordinarias de la Entidad B se contabilizaría como instrumento de patrimonio de acuerdo con la Sección 11, Instrumentos Financieros Básicos.

#### Ejemplo 4.

La Entidad A posee todas las acciones ordinarias de la Entidad B. La Entidad B posee el 25% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad C. El grupo de la Entidad A (es decir, la Entidad A y su subsidiaria, la Entidad B) no controla ni tiene el control conjunto sobre la Entidad C. En ausencia de evidencia, al contrario, se supone que la Entidad A tiene influencia significativa sobre la Entidad C. Sin embargo, determinar que la tenencia indirecta del 25% en la Entidad C, por parte de la Entidad A, implica influencia significativa, no es un hecho automático. Se requiere de un juicio profesional y puede resultar que la Entidad A no tenga influencia significativa sobre la Entidad C, a pesar de tener el 25%.

Si se determinara que la Entidad A no tiene influencia significativa sobre la Entidad C, la inversión en las acciones ordinarias de la Entidad C se contabilizaría como instrumento de patrimonio de acuerdo con la Sección 11, Instrumentos Financieros Básicos.

#### Ejemplo 5.

Las Entidades A y B poseen el 30% y el 10%, respectivamente, de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad C. La Entidad B posee el 70% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad A y se determina que la Entidad A es una subsidiaria de la Entidad B. Las Entidades A y B no controlan ni tienen el control conjunto sobre la Entidad C.

La Entidad A mantiene el 30% del poder de voto en la Entidad C. En ausencia de evidencia, al contrario, se presume que la Entidad A tiene influencia significativa

sobre la Entidad C. La Entidad A mantiene más del 20% del poder de voto en la Entidad C (salvo que pueda demostrarse claramente lo contrario) y, por consiguiente, la Entidad C es una asociada de la Entidad A.

La Entidad B mantiene el 40% del poder de voto en la Entidad C (10% de forma directa y 30% de forma indirecta, a través de su control de la Entidad A). Salvo que pueda demostrarse claramente lo contrario, se presume que la Entidad B tiene influencia significativa sobre la Entidad C (es decir, la Entidad C es una asociada de la Entidad B).

Ejemplo: Modelo del costo: El 1 de enero de 20X1, la Entidad A adquirió el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto, en una junta general de accionistas de la Entidad B, por un valor de 300.000 u.m. (1) Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, la Entidad B reconoció una ganancia de 400.000 u.m. El 30 de diciembre de 20X1, la Entidad B declaró y pagó un dividendo de 150.000 u.m. para el año 20X1. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable, de la inversión de la Entidad A en la Entidad B, es de 425.000 u.m. Sin embargo, no hay un precio de cotización publicado para la Entidad B.

La Entidad A debe reconocer un ingreso por dividendos de 45.000 u.m. (es decir,  $30\% \times$  dividendo de 150.000 u.m. declarado por la Entidad B) en los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Al 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A debe informar su inversión en la Entidad B (asociada) a un valor de 300.000 u.m. (es decir, al costo). La Entidad A también debe considerar si existen indicadores de deterioro del valor de su inversión y, en caso de haberlos, llevar a cabo una comprobación del deterioro del valor de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos. En este caso, no habría pérdida por deterioro, ya que el valor razonable (425.000 u.m.), menos los costos de venta de la inversión, supera su importe en libros (300.000 u.m.).

Ejemplo: Método de la participación: El 1 de enero de 20X1, la Entidad A adquirió el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad B por un valor de 300.000 u.m.(2). Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, la Entidad B reconoció una ganancia de 400.000 u.m. El 30 de diciembre de 20X1, la Entidad B declaró y pagó un dividendo de 150.000 u.m. para el año 20X1. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor

razonable, de la inversión de la Entidad A en la Entidad B, es de 425.000 u.m. Sin embargo, no hay un precio de cotización publicado para la Entidad B.

La Entidad A debe reconocer un ingreso procedente de su asociada de 120.000 u.m. (es decir,  $30\% \times$  ganancia del periodo de la Entidad B de 400.000 u.m.), en los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Al 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A debe informar su inversión en la Entidad B (asociada) a un valor de 375.000 u.m. (cálculo: costo de 300.000 u.m. + participación de 120.000 u.m. en las ganancias, menos dividendo de 45.000 u.m.). La Entidad A también debe considerar si existen indicadores de deterioro del valor de su inversión y, en caso de haberlos, llevar a cabo una comprobación del deterioro del valor de acuerdo con la Sección 27, Deterioro del Valor de los Activos. En este caso, no habría pérdida por deterioro, ya que el valor razonable (425.000 u.m.), menos los costos de venta de la inversión, supera su importe en libros (375.000 u.m.).

Ejemplo: Modelo del valor razonable: El 1 de enero de 20X1, la Entidad A adquirió el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad B por un valor de 300.000 u.m. Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, la Entidad B reconoció una ganancia de 400.000 u.m. El 30 de diciembre de 20X1, la Entidad B declaró y pagó un dividendo de 150.000 u.m. para el año 20X1. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la inversión de la Entidad A en la Entidad B es de 425.000 u.m. Sin embargo, no hay un precio de cotización publicado para la Entidad B.

Al determinar los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A debe realizar lo siguiente:

- reconocer un ingreso por dividendos de 45.000 u.m. (es decir,  $30\% \times$  dividendo de 150.000 u.m. declarado por la Entidad B); (8 ) y
- reconocer el incremento en el valor razonable de su inversión en la Entidad B de 125.000 u.m. (es decir, el valor razonable de 425.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X1 menos el importe en libros de 300.000 u.m. el 1 de enero de 20X1).

Al 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A debe informar su inversión en la Entidad B (asociada) al valor razonable de 425.000 u.m.

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado correcto.

**Pregunta 1.** Una asociada es:

- (b) una entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa.
- (c) una entidad sobre la que el inversor tiene control conjunto.
- (d) una entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa o control conjunto y no es una subsidiaria.
- (e) una entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una subsidiaria ni constituye una participación en un negocio conjunto.

**Pregunta 2.** Influencia significativa es:

- (d) el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas.
- (e) la participación activa en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas.
- (f) el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades.
- (g) un acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica.

**Pregunta 3.** Una entidad debe contabilizar sus inversiones en asociadas luego del reconocimiento inicial mediante:

- (f) el modelo del costo o el modelo del valor razonable (utilizando la misma política contable para todas las inversiones en asociadas).
- (g) el modelo del costo o el modelo del valor razonable (se puede elegir un modelo para cada inversión).
- (h) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable (utilizando la misma política contable para todas las inversiones en asociadas).
- (i) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable (se puede elegir un modelo para cada inversión).

**Pregunta 4.** El deterioro del valor de las inversiones en asociadas se debe evaluar de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos, si la entidad utiliza:

- (a) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable.

- (b) el modelo del costo o el método de la participación.
- (c) el modelo del costo o el modelo del valor razonable.
- (d) el método de la participación o el modelo del valor razonable.

**Pregunta 5.** La Entidad A posee el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la Entidad C.

En ausencia de evidencia en contrario, la Entidad A:

- (a) tiene influencia significativa sobre la Entidad C.
- (b) tiene influencia significativa sobre la Entidad C, siempre y cuando no tenga un control conjunto sobre ella.
- (c) tiene influencia significativa sobre la Entidad C, siempre y cuando no tenga control sobre ella.
- (d) tiene influencia significativa sobre la Entidad C, siempre y cuando no tenga control o control conjunto sobre ella.

**Pregunta 6.** ¿Cuál de los siguientes escenarios, si lo hubiere, no llevaría a la presunción de que una entidad ejerce influencia significativa sobre otra?

- (a) La tenencia directa del 20% o más del poder de voto en la entidad participada.
- (b) La tenencia indirecta, a través de una subsidiaria, del 20% o más del poder de voto en la entidad participada.
- (c) La tenencia indirecta, a través de un negocio conjunto, del 20% o más del poder de voto en la entidad participada.
- (d) La tenencia directa del 10% del poder de voto en la entidad participada y la tenencia indirecta, a través de una subsidiaria, del 10% del poder de voto en la entidad participada.

**Pregunta 7.** El 31 de diciembre de 20X1, la Entidad A adquirió el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto de la Entidad B por el valor de 100.000 u.m. La Entidad A incurrió en costos de transacción por 1.000 u.m. al adquirir estas acciones.

La Entidad A tiene influencia significativa sobre la Entidad B. La Entidad A utiliza el modelo del costo para contabilizar sus inversiones en asociadas.

En enero de 20X2, la Entidad B declaró y pagó un dividendo de 20.000 u.m. con ganancias obtenidas en 20X1. No se pagaron más dividendos en 20X2, 20X3 ni 20X4.

No existe un precio de cotización publicado para la Entidad B. Al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos, la gerencia evaluó los valores razonables de su inversión en la Entidad B en 102.000 u.m., 110.000 u.m. y 90.000 u.m., respectivamente. Los costos de venta se estiman en 4.000 u.m. para los tres periodos.

La Entidad A mide su inversión en la Entidad B al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente, a un valor de:

- (a) 100.000 u.m., 100.000 u.m., 100.000 u.m.
- (b) 95.000 u.m., 95.000 u.m., 86.000 u.m.
- (c) 98.000 u.m., 106.000 u.m., 86.000 u.m.
- (d) 98.000 u.m., 101.000 u.m., 86.000 u.m.
- (e) 102.000 u.m., 110.000 u.m., 90.000 u.m.
- (f) 101.000 u.m., 101.000 u.m., 101.000 u.m.

**Pregunta 8.** Los hechos son los mismos que los de la Pregunta 7. Sin embargo, en este ejemplo, existe un precio de cotización publicado para la Entidad B.

La Entidad A mide su inversión en la Entidad B al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente, a un valor de:

- (a) 100.000 u.m., 100.000 u.m., 100.000 u.m.
- (b) 95.000 u.m., 95.000 u.m., 86.000 u.m.
- (c) 98.000 u.m., 106.000 u.m., 86.000 u.m.
- (d) 98.000 u.m., 101.000 u.m., 86.000 u.m.
- (e) 102.000 u.m., 110.000 u.m., 90.000 u.m.
- (f) 101.000 u.m., 101.000 u.m., 101.000 u.m.

**Pregunta 9.** ¿Cuál de los siguientes indicadores podría aportar evidencia que respalde la existencia de influencia significativa por parte de un inversor?

- (a) Representación en el consejo de administración, u órgano equivalente de dirección de la entidad participada.
- (b) Participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones.
- (c) Transacciones de importancia relativa entre el inversor y la participada.
- (d) Intercambio de personal directivo.
- (e) Suministro de información técnica esencial.
- (f) (a) y (b) arriba.
- (g) Todas las anteriores.

**Pregunta 10.** ¿Cuál de los siguientes enunciados es falso?

- (a) La influencia significativa se puede obtener o perder sin que haya cambios en los niveles absolutos o relativos de propiedad.
- (b) Para determinar si una entidad tiene influencia significativa sobre otra entidad, se tendrá en cuenta la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales que la primera entidad posea y que sean en ese momento ejercitables y convertibles.
- (c) Al determinar si tiene influencia significativa sobre otra entidad, una entidad considerará la existencia y efecto de los derechos de voto potenciales mantenidos por terceros que sean en ese momento ejercitables o convertibles.
- (d) Para determinar si una entidad tiene influencia significativa sobre otra entidad, sólo se tienen en cuenta las participaciones en la propiedad actuales. No se tiene en cuenta el posible ejercicio o facultad de conversión de los derechos de voto potenciales.

**Respuestas**

P1 (d) véase el párrafo 14.2.

P2 (a) véase el párrafo 14.3.

P3 (c) véase el párrafo 14.4.□

P4 (b) véanse los párrafos 14.5 y 14.8(d).

P5 (d) véase el párrafo 14.3.

P6 (c) véase el párrafo 14.3.

P7 (d)

20X1: 98.000 u.m. porque el importe recuperable (valor razonable menos costos de venta) de 98.000 u.m. es inferior al costo (101.000 u.m.).

20X2: 101.000 u.m. porque el costo es superior al importe recuperable.

20X3: 86.000 u.m. porque el importe recuperable (86.000 u.m.) es inferior al costo (101.000 u.m.).

Año	Importe en libros al principio del periodo	Importe recuperable al final del periodo (valor razonable menos costo de transacción)	Deterioro del valor reconocido durante el periodo; reversión (del deterioro)	Importe en libros al final del periodo
20X1	86.000 u.m.	98.000 u.m. (es decir, 102.000 u.m. menos 4.000 u.m.)	(3.000 u.m.)	98.000 u.m.
20X2	98.000 u.m.	106.000 u.m. (es decir, 110.000 u.m. menos 4.000 u.m.)	3.000 u.m.	101.000 u.m.
20X3	101.000 u.m.	86.000 u.m. (es decir, 90.000 u.m. menos 4.000 u.m.)	(15.000 u.m.)	86.000 u.m.

**P8 (e) véase el párrafo 14.7.**

Año	Importe en libros (valor razonable) al principio del periodo	Ajuste al valor razonable positivo (negativo)	Importe en libros (valor razonable) al final del periodo
20X1	101.000 u.m.	1.000 u.m. = 102.000 u.m. menos 101.000 u.m.	102.000 u.m.
20X2	102.000 u.m.	8.000 u.m. = 110.000 u.m. menos 102.000 u.m.	110.000 u.m.
20X3	110.000 u.m.	(20.000 u.m.) = 90.000 u.m. menos 110.000 u.m.	90.000 u.m.

**P9 (g) véase el párrafo 14.3. P10 (d) véanse los párrafos 14.3 y 14.8(b).**

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.15 SECCIÓN 15: Inversiones en negocios conjuntos

<b>4.15.1 Estructura de la Sección</b>	<p>1 párrafo para el alcance</p> <p>18 párrafos para reconocimiento y medición</p> <p>3 párrafos para información a revelar</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
--	---

### 4.15.2 Resumen del Estándar

Esta sección se aplica a la contabilización de negocios conjuntos en los estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que, no siendo una controladora, tiene participación en uno o más negocios conjuntos. La sección 9, párrafo 9.26 establece los requerimientos para la contabilización de las participaciones en un negocio conjunto en estados financieros separados. Los requerimientos de la Sección 15 se aplican a la contabilización de inversiones en negocios conjuntos, independientemente de que una entidad deba preparar o no estados financieros consolidados.

**Estados financieros principales:** Si una entidad tiene una o más subsidiarias, sus estados financieros “principales” serán sus estados financieros consolidados, a menos que se aplique la exención del párrafo 9.3. Los estados financieros principales de una entidad que no tiene obligación de preparar estados financieros consolidados no constituyen estados financieros separados.

Cuando una entidad no tiene subsidiarias (y por consiguiente, no prepara estados financieros consolidados), debe aplicar la Sección 15 para contabilizar sus inversiones en negocios conjuntos en sus estados financieros “principales” (véase el párrafo 9.25). Dicha entidad podrá elegir preparar estados financieros separados (o estar obligada a hacerlo por ley en su jurisdicción) y sus estados financieros principales.

**Estados financieros separados:** Los requerimientos para estados financieros separados de la Sección 9 se aplican a la contabilización de inversiones en entidades controladas de forma conjunta sólo cuando, además de los estados financieros consolidados, una entidad prepara estados financieros separados de acuerdo con los párrafos 9.24 al 9.27.

Los estados financieros separados son aquellos estados financieros que se preparan y presentan de forma adicional a los estados financieros “principales” de la entidad. La NIIF para las PYMES no exige la presentación de estados financieros separados por parte de las entidades. Sin embargo, una entidad puede elegir preparar estados financieros separados (o estar obligada a hacerlo por ley) y sus estados financieros “principales”.

**Definición de negocio conjunto:** Control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, y se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de dicha actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes).

Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.

Los negocios conjuntos pueden tener diferentes formas y estructuras, pero todos comparten las siguientes características:

- (a) existe un acuerdo contractual entre las partes que participan en el negocio y
- (b) el acuerdo contractual establece la existencia de control conjunto.

Ante la falta de información, en la NIIF para las PYMES, la entidad puede consultar los lineamientos de las NIIF completas, pero esto no es obligatorio. El siguiente es un resumen de los lineamientos de la NIC 31, Participaciones en Negocios Conjuntos.

El acuerdo contractual puede manifestarse de diferentes maneras, por ejemplo, mediante un contrato entre los participantes o mediante las actas de las reuniones mantenidas entre ellos. En algunos casos, el acuerdo se incorpora a los estatutos u otros reglamentos del negocio conjunto. Cualquiera que sea la forma, el acuerdo contractual se formaliza generalmente por escrito, y trata cuestiones tales como:

- (a) la actividad, su duración y las obligaciones de información financiera del negocio conjunto
- (b) el nombramiento del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente del negocio conjunto, así como los derechos de voto de los participantes
- (c) las aportaciones de capital hechas por los participantes y
- (d) el reparto entre los participantes de la producción, los ingresos, los gastos o los resultados del negocio conjunto.

El acuerdo contractual establece un control común sobre el negocio conjunto. Tal requisito asegura que ningún participante, por sí solo, esté en posición de controlar la actividad desarrollada. Por consiguiente, al evaluar si una entidad tiene control conjunto sobre un negocio, se debe determinar lo siguiente:

- (a) si la entidad, junto con otra parte, tiene control sobre la actividad económica que constituye el objeto del negocio y
- (b) si la entidad y la otra parte tienen un acuerdo contractual para ejercer el control conjunto sobre la actividad económica que constituye el objeto del negocio.

El negocio será un negocio conjunto, sólo si posee ambas características (es decir, existencia de acuerdo contractual y de control conjunto).

En el acuerdo contractual, se puede designar a uno de los participantes como gerente o administrador del negocio conjunto. Quien actúe como administrador no controla el negocio conjunto, sino que lo hace aplicando, en virtud de los poderes que le han sido delegados, las políticas financieras y operativas acordadas entre todos los participantes, en cumplimiento del acuerdo contractual. Si este administrador tuviera la capacidad para dirigir las políticas financieras y operativas de la actividad económica, controlaría el negocio, y éste se convertiría en una entidad subsidiaria del administrador, lo cual hace que pierda su carácter de negocio conjunto.

### 4.15.3 Logros que usted alcanzará en esta sección:

Después de terminar esta sección, usted podrá identificar los requerimientos de información financiera para las inversiones en negocios conjuntos, conforme a la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted mejorará su capacidad para contabilizar inversiones en negocios conjuntos de acuerdo con la NIIF para las PYMES. Respecto al contexto de la NIIF para las PYMES, concretamente, debe lograr lo siguiente:

- Identificar cuándo una entidad tiene control conjunto sobre un negocio (es decir, cuándo existe un negocio conjunto).
- Distinguir los negocios conjuntos que toman la forma de operaciones controladas de forma conjunta, de activos controlados de forma conjunta y de entidades controladas de forma conjunta.
- Determinar los activos, pasivos, ingresos y gastos que se van a reconocer en los estados financieros, con respecto a participaciones en operaciones controladas de forma conjunta y en activos controlados de forma conjunta;
- Medir las inversiones en entidades controladas de forma conjunta en el momento del reconocimiento inicial y posterior.
- Contabilizar las transacciones entre un participante y un negocio conjunto.
- Presentar y revelar inversiones en negocios conjuntos en los estados financieros
- Demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para contabilizar las inversiones en negocios conjuntos.

### 4.15.4 Casos de Estudio, preguntas y respuestas

Ejemplo: **Ausencia de control conjunto:** Las entidades A, B, C, D y E (cinco entidades no relacionadas) poseen, cada una, el 20% de las acciones ordinarias que

conlleven derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z. Las decisiones estratégicas de la entidad Z requieren la aprobación de los inversores que poseen mayoría simple (es decir, más del 50%) del poder de voto. Ningún inversor, por sí solo, controla la entidad Z. Tampoco hay control conjunto sobre ésta por parte de las entidades A hasta la E. Para que exista control conjunto, el acuerdo contractual debería exigir el consentimiento unánime de los inversores que comparten el control. Sin embargo, para la toma de decisiones estratégicas, el acuerdo contractual permite que haya consenso entre cualquier combinación de tres de los cinco inversores. En consecuencia, no existe ninguna combinación fija de inversores que ejerza el control conjunto sobre la entidad Z.

En ausencia de evidencia, en contrario, los inversores (entidades A a la E) deben contabilizar sus inversiones en la entidad Z de acuerdo con la Sección 14, Inversiones en Asociadas.

Si ningún inversor tiene influencia significativa sobre la entidad Z, deberán contabilizar su inversión en la entidad Z de acuerdo con la Sección 11, Instrumentos Financieros Básicos.

Ejemplos: **Control conjunto:** Los hechos son los mismos que en el ejemplo 1. La diferencia es que en este ejemplo, las entidades A, B y C tienen un acuerdo contractual para ejercer el control conjunto de la entidad Z. Las entidades A, B y C tienen el control conjunto sobre la entidad Z; por consiguiente, es un negocio conjunto (entidad controlada de forma conjunta). Las entidades A, B y C deben contabilizar sus inversiones en la entidad Z.

Las entidades A y B (dos entidades no relacionadas) poseen, cada una, el 50% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z. Las decisiones estratégicas de la entidad Z requieren la aprobación de los inversores que poseen mayoría simple (es decir, más del 50%) del poder de voto. Siempre y cuando, las entidades A y B tengan un acuerdo contractual que establezca el control conjunto de éstas sobre la entidad Z, será un negocio conjunto (entidad controlada de forma conjunta). Las entidades A y B deben contabilizar sus inversiones en la entidad Z.

Las entidades A y B poseen el 55% y el 10%, respectivamente, de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z. Las decisiones estratégicas de la entidad Z requieren la aprobación

de los inversores que poseen más del 60% del poder de voto. Siempre y cuando, las entidades A y B tengan un acuerdo contractual que establezca el control conjunto de éstas sobre la entidad Z, será un negocio conjunto (entidad controlada de forma conjunta). Las entidades A y B deben contabilizar sus inversiones en la entidad Z. Las entidades A y B poseen el 75% y el 25%, respectivamente, de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto en una junta general de accionistas de la entidad Z. Las decisiones estratégicas de la entidad Z requieren el consentimiento unánime de las entidades A y B.

Siempre y cuando, las entidades A y B tengan un acuerdo contractual que establezca el control conjunto de éstas sobre la entidad Z, será un negocio conjunto (entidad controlada de forma conjunta). Las entidades A y B deben contabilizar sus inversiones en la entidad Z, según lo establecido en los párrafos 15.8 al 15.17 y 15.19 al 15.21.

**Operaciones controladas de forma conjunta:** La operación de algunos negocios conjuntos implica el uso de los activos y otros recursos de los participantes, en lugar de la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o una estructura financiera independiente de los participantes. Cada participante utilizará sus propiedades, planta y equipo y llevará sus propios inventarios. También incurrirá en sus propios gastos y pasivos, así obtendrá su propia financiación, que representará sus propias obligaciones. Las actividades del negocio conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados del participante, al tiempo que realizan actividades similares para éste. Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto establecerá la forma en que los participantes compartirán los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto incurrido en común.

Ejemplo: **Operación controlada de forma conjunta:** La entidad A se dedica a la investigación y al desarrollo de medicamentos. La entidad B fabrica medicamentos y promueve su comercialización. Las entidades A y B tienen un acuerdo contractual mediante el cual participan de forma equitativa en los resultados de investigación y desarrollo y en la promoción comercial de un medicamento en particular que aún no se ha inventado. Según lo establecido en dicho acuerdo contractual, la entidad A realiza las actividades de investigación y desarrollo, mientras que la entidad B realiza las actividades comerciales y de fabricación. Las entidades comparten todos los costos e ingresos generados por la operación controlada de forma conjunta.

Las entidades A y B tienen el control conjunto sobre las actividades comerciales y de investigación, desarrollo, fabricación especificadas; por lo tanto, es un negocio conjunto (operación controlada de forma conjunta). Cada participante (es decir, las entidades A y B) debe contabilizar su participación en la operación controlada de forma conjunta, según lo establecido en los párrafos 15.4, 15.5, 15.16, 15.17 y 15.19.

Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:

- (a) los activos que controla y los pasivos en los que incurre y
- (b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de mercadería o prestación de servicios por el negocio conjunto.

Ejemplo: **Contabilización de una operación controlada de forma conjunta:** Dado que la magnitud del proyecto superó la capacidad individual de las entidades A y B, éstas presentaron una oferta conjunta para un contrato público con el gobierno destinado a construir una autopista entre dos ciudades. Luego del proceso de oferta, el gobierno concedió el contrato a las entidades A y B de forma conjunta.

Según los términos del acuerdo contractual, el gobierno contrató a las entidades A y B de forma conjunta para la construcción de la autopista a cambio del pago de 14.000.000 u.m. (2) (contrato de precio fijo).

En 20X1, de conformidad con el acuerdo entre las entidades A y B:

Las entidades A y B utilizaron sus propios equipos y empleados en la actividad de construcción; la entidad A construyó tres puentes necesarios para cruzar los ríos que atraviesan la carretera a un costo de 4.000.000 u.m.; la entidad B construyó todos los demás componentes de la autopista a un costo de 6.000.000 u.m.; las entidades A y B participaron equitativamente en las 14.000.000 u.m. facturadas y cobradas de forma conjunta al gobierno.

El acuerdo es una operación controlada de forma conjunta. Las entidades A y B han conservado el control de los activos que utilizan para cumplir con los requisitos del contrato y son responsables de sus respectivos pasivos. Las entidades cumplen con sus respectivas obligaciones contractuales mediante la prestación de servicios de construcción al gobierno.

En sus estados financieros, las entidades A y B reconocen sus respectivas propiedades, planta y equipo y activos de operación, y comparten todos los pasivos derivados del acuerdo conjunto (como las garantías de cumplimiento). También reconocen los ingresos y gastos relacionados con la prestación de los servicios de construcción al gobierno.

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado correcto.

**Pregunta 1.** Un negocio conjunto es:

- (a) una entidad cuyo patrimonio pertenece en partes iguales a cinco inversores (es decir, cada uno posee el 20%).
- (b) una entidad cuyo patrimonio pertenece en partes iguales a cuatro inversores (es decir, cada uno posee el 25%).
- (c) un acuerdo contractual por el cual dos o más participantes emprenden una actividad económica.
- (d) un acuerdo contractual por el cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto.

**Pregunta 2.** Dos entidades tienen un acuerdo contractual para ejercer el control conjunto de una propiedad, de forma que cada una de ellas obtiene una parte de los arrendamientos recibidos y se hace cargo de una parte de los gastos. Las entidades son copropietarias registradas de la propiedad.

Las dos entidades tienen:

- (a) un activo controlado de forma conjunta.
- (b) una operación controlada de forma conjunta.
- (c) una entidad controlada de forma conjunta.

**Pregunta 3.** Una entidad controlada de forma conjunta es:

- (a) una entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa.
- (b) una entidad sobre la que el inversor tiene control conjunto.
- (c) una entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa o control conjunto y no es una subsidiaria.
- (d) una entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una subsidiaria ni constituye una participación en un negocio conjunto.

**Pregunta 4.** Control conjunto es:

- (a) el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas.

- (b) la participación activa en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas.
- (c) el poder de dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades.
- (d) un acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica.

**Pregunta 5.** Una entidad debe contabilizar sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta luego del reconocimiento inicial mediante:

- (a) el modelo del costo o el modelo del valor razonable (utilizando la misma política contable para todas las inversiones en entidades controladas de forma conjunta).
- (b) el modelo del costo o el modelo del valor razonable (se puede elegir un modelo para cada inversión).
- (c) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable (utilizando la misma política contable para todas las inversiones en entidades controladas de forma conjunta).
- (d) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable (se puede elegir un modelo para cada inversión).

**Pregunta 6.** El deterioro del valor de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta se debe evaluar de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos, si la entidad utiliza:

- (a) el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable.
- (b) el modelo del costo o el método de la participación.
- (c) el modelo del costo o el modelo del valor razonable.
- (d) el método de la participación o el modelo del valor razonable.

**Pregunta 7.** El 31 de diciembre de 20X1, la entidad A adquirió el 30% de las acciones ordinarias que conllevan derechos de voto de la entidad Z por el valor de 100.000 u.m. La entidad A incurrió en costos de transacción por 1.000 u.m. al adquirir estas acciones.

La entidad A tiene un acuerdo contractual con otra parte (entidad C) que posee el 25% de las acciones ordinarias de la entidad Z, mediante el cual las entidades A y C controlan de forma conjunta la entidad Z.

La entidad A utiliza el modelo del costo para contabilizar sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta. No existe un precio de cotización publicado para la entidad Z.

En enero de 20X2, la entidad Z declaró y pagó un dividendo de 20.000 u.m. con ganancias obtenidas en 20X1. No se pagaron más dividendos en 20X2, 20X3 ni 20X4.

Al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos, la gerencia evaluó los valores razonables de su inversión en la entidad Z en 102.000 u.m., 110.000 u.m. y 90.000 u.m., respectivamente. Los costos de venta se estiman en 4.000 u.m. para los tres periodos.

La entidad A mide su inversión en la entidad Z al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente, a un valor de:

- (a) 100.000 u.m., 100.000 u.m., 100.000 u.m.
- (b) 101.000 u.m., 101.000 u.m., 90.000 u.m.
- (c) 98.000 u.m., 106.000 u.m., 86.000 u.m.
- (d) 98.000 u.m., 101.000 u.m., 86.000 u.m.
- (e) 102.000 u.m., 110.000 u.m., 90.000 u.m.
- (f) 101.000 u.m., 101.000 u.m., 101.000 u.m.

**Pregunta 8.** Los hechos son los mismos que los de la Pregunta 7. Sin embargo, en este ejemplo, existe un precio de cotización publicado para la entidad Z.

La entidad A mide su inversión en la entidad Z al 31 de diciembre de 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente, a un valor de:

- (a) 100.000 u.m., 100.000 u.m., 100.000 u.m.
- (b) 95.000 u.m., 95.000 u.m., 86.000 u.m.
- (c) 98.000 u.m., 106.000 u.m., 86.000 u.m.
- (d) 98.000 u.m., 101.000 u.m., 86.000 u.m.
- (e) 102.000 u.m., 110.000 u.m., 90.000 u.m.
- (f) 101.000 u.m., 101.000 u.m., 101.000 u.m.

**Pregunta 9.** Un inversor de un negocio conjunto que no tiene el control conjunto contabiliza dicha inversión:

- (a) de acuerdo con la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos.
- (b) de acuerdo con la Sección 14 Inversiones en Asociadas.
- (c) de acuerdo con la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos o, si el inversor ejerce influencia significativa en el negocio conjunto, de acuerdo con la Sección 14 Inversiones en Asociadas.
- (d) de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados.

**Pregunta 10.** ¿Cuál de los siguientes enunciados es falso?

- (a) El control conjunto sobre una entidad se puede obtener o perder sin que haya cambios en los niveles absolutos o relativos de propiedad.
- (b) Para determinar si dos o más entidades controlan de forma conjunta otra entidad, se tendrá en cuenta la existencia y el efecto de los derechos de voto potenciales que dichas entidades posean y que sean en ese momento ejercitables y convertibles.
- (c) Al determinar si una entidad con sus coparticipantes controlan de forma conjunta otra entidad, la primera entidad considerará la existencia y el efecto de derechos de voto potenciales mantenidos por las otras partes que sean en ese momento ejercitables o convertibles.
- (d) Para determinar si una entidad y sus coparticipantes controlan de forma conjunta otra entidad, sólo se tienen en cuenta las participaciones en la propiedad actuales. No se tiene en cuenta el posible ejercicio o facultad de conversión de los derechos de voto potenciales.

**Respuestas**

P1 (d) véase el párrafo 15.3.

P2 (a) véase el párrafo 15.6.

P3 (b) véase el párrafo 15.8.

P4 (d) véase el párrafo 15.2.

P5 (c) véase el párrafo 15.9.

P6 (b) véanse los párrafos 15.10 y 15.13, y léanse junto con el párrafo 14.8(d).

P7 (d) véanse los párrafos 15.10 y 15.11.

20X1: 98.000 u.m. porque el importe recuperable (valor razonable menos costos de venta) de 98.000 u.m. es inferior al costo (101.000 u.m.).

20X2: 101.000 u.m. porque el costo es inferior al importe recuperable.

20X3: 86.000 u.m. porque el importe recuperable (86.000 u.m.) es inferior al costo (101.000 u.m.).

P8 (e) véanse los párrafos 15.12, 15.14 y 15.15.

P9 (c) véase el párrafo 15.18.

P10 (d) véase el párrafo 15.2 y léase junto con el párrafo 9.6 (se deben tener en cuenta los derechos de voto potenciales que sean en ese momento ejercitables).

## 4.16 SECCIÓN 16: Propiedades de inversión

### 4.16.1 Estructura de la Sección

1 párrafo para el alcance
8 párrafos para reconocimiento y medición
2 párrafos de información a revelar
Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009

### 4.16.2 Resumen de la Sección

Las propiedades de inversión son propiedades que un propietario, o un arrendatario por arrendamiento financiero, mantienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para su uso en la producción o el suministro de bienes o servicios ni para fines administrativos o de venta en el curso normal de las operaciones. Los terrenos adquiridos, para un propósito no determinado, se clasifican como propiedades de inversión, dado que la decisión posterior de utilizar dicho terreno, como inventario o de desarrollarlo como propiedad ocupada por el propietario, sería una decisión de inversión.

#### Ejemplos: *Propiedades de inversión*

Ejemplo 1: Una entidad posee un edificio que arrienda a terceros independientes, mediante arrendamientos operativos, a cambio de pagos por el arrendamiento. La entidad (el arrendador) clasifica el edificio como una partida de propiedades de inversión. Es una propiedad que se mantiene para obtener rentas.

Ejemplo 2. Una entidad posee un edificio que arrienda a terceros independientes, mediante arrendamientos operativos, a cambio de pagos por el arrendamiento. La entidad proporciona servicios de limpieza, seguridad y mantenimiento para los arrendatarios del edificio. Si los servicios proporcionados por la entidad son insignificantes para el acuerdo en su conjunto, la propiedad es una propiedad de inversión. En la mayoría de los casos, los servicios de limpieza, seguridad y mantenimiento serán insignificantes y, por ello, el edificio se clasificaría como propiedades de inversión. Cuando los servicios proporcionados son significativos, la propiedad debe clasificarse como propiedades, planta y equipo. Por ejemplo, si la entidad tiene y gestiona un hotel, los servicios proporcionados a los huéspedes son un componente significativo del contrato en su conjunto.

Ejemplo 3. Una entidad (controladora) posee un edificio que arrienda a su subsidiaria mediante un arrendamiento operativo, a cambio del pago por el arrendamiento. La subsidiaria utiliza el edificio, como un establecimiento minorista para sus productos. En los estados financieros consolidados de la controladora, el edificio no se clasifica como una partida de propiedades de inversión. Tales estados presentan a la entidad controladora y a su subsidiaria como una única entidad. La entidad consolidada utiliza el edificio para el suministro de bienes. Por lo tanto, el grupo consolidado contabiliza el edificio como una partida de propiedades, planta y equipo.

En los estados financieros separados de la controladora, el edificio se clasifica como propiedades de inversión. Es una propiedad que se mantiene para obtener rentas. En los estados financieros individuales de la subsidiaria, el acuerdo se contabiliza como arrendamiento operativo, conforme a la Sección 20, Arrendamientos; ya que la Sección 16 no es relevante para la contabilización de esta partida por parte de la subsidiaria. Cuando se trate de propiedades de uso mixto, es necesario separar las propiedades de inversión de los activos que constituyen propiedad, planta y equipo.

Ejemplo 4. Una entidad posee un edificio que arrienda a terceros independientes mediante arrendamientos operativos, a cambio de pagos por el arrendamiento. El personal de mantenimiento y administración de edificios de la entidad tienen oficinas en el edificio, que ocupan el 25% de su superficie edificada.

La entidad (el propietario) ocupa una parte significativa (25% de la superficie edificada) del edificio.

Si las partes (es decir, la que se posee para obtener rentas o plusvalías, o ambas, y la que se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios) pudieran venderse por separado (o arrendarse por separado mediante un arrendamiento financiero), la entidad debe contabilizar esas partes por separado (es decir, debe separar la parte de la propiedad de inversión de la que corresponde a propiedades, planta y equipo).

Solo las propiedades de inversión, cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con esta sección, por su valor razonable con cambios en resultados. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán como propiedades, planta y equipo, utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17.

En el reconocimiento inicial, una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo. El costo comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, tal como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedad y otros costos de transacción. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros. Una entidad determinará el costo de las propiedades de inversión construidas por ella misma.

En la medición posterior, las propiedades de inversión, cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha de presentación, reconociendo, en los resultados, los cambios en el valor razonable. Si una participación, en una propiedad mantenida bajo arrendamiento, se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente.

Una entidad revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable, con cambios en resultados:

- (a) Los métodos e hipótesis significativos aplicados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión.
- (b) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un tasador independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de la propiedad de inversión objeto de la valoración. Si no hubiera habido esta valoración, este hecho también se revelará.
- (c) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión o al cobro de los ingresos y recursos obtenidos por su disposición.
- (d) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras.
- (e) Una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión, al inicio y al final del periodo, para lo cual mostrará por separado:
  - Adiciones, revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios.
  - Ganancias o pérdidas netas de los ajustes al valor razonable.
  - Transferencias a propiedades, planta y equipo cuando no haya disponible una medición fiable del valor razonable que no conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado.

- Traspasos de propiedades hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño.
- Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

De acuerdo con la Sección 20, el dueño de las propiedades de inversión incluirá la información, para revelar, correspondiente al arrendador sobre los arrendamientos en los que haya participado. Una entidad que mantenga una propiedad de inversión, en arrendamiento financiero u operativo, incluirá la información revelada por el arrendatario para los arrendamientos financieros y la información revelada por el arrendador para los arrendamientos operativos que haya realizado.

### **4.16.3 Logros que usted debe obtener en esta sección:**

Después de terminar el estudio de esta sección, usted podrá identificar los requerimientos de información financiera para las propiedades de inversión, conforme a la NIIF para las PYMES. Asimismo, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted mejorará su capacidad para contabilizar las propiedades de inversión, conforme a la NIIF para las PYMES. Respecto al contexto de la NIIF para las PYMES, concretamente, usted obtendrá lo siguiente:

- distinguir las propiedades de inversión de otros activos de una entidad
- identificar cuándo las partidas de propiedades de inversión reúnen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros
- medir partidas de propiedades de inversión en el momento del reconocimiento inicial y con posterioridad
- presentar y revelar propiedades de inversión en los estados financieros
- Identificar cuándo una partida de propiedades de inversión se debe eliminar o transferir a otra clasificación de activo y contabilizar dicha eliminación o transferencia y
- demostrar que se comprenden los juicios profesionales esenciales necesarios para contabilizar propiedades de inversión.

### **4.16.4 Casos de Estudio, preguntas y respuestas**

**Pregunta 1.** Propiedades de inversión se define como:

- (a) Propiedad (terreno o edificio, o parte de un edificio, o ambos) que se mantiene para la venta en el curso normal de las operaciones.
- (b) Propiedad (terreno o edificio, o parte de un edificio, o ambos) que se mantiene para obtener rentas.

- (c) Propiedad (terreno o edificio, o parte de un edificio, o ambos) que se mantiene para obtener plusvalías.
- (d) Propiedad (terreno o edificio, o parte de un edificio, o ambos) que se mantiene para obtener rentas, plusvalías o ambas.

**Pregunta 2.** Un derecho sobre una propiedad que un arrendatario mantenga en régimen de arrendamiento operativo se puede clasificar y contabilizar como propiedades de inversión si, y sólo si:

- (a) La propiedad, de otro modo, cumpliera con la definición de propiedades de inversión y el arrendatario puede medir el valor razonable del derecho sobre la propiedad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha. Asimismo, la entidad contabiliza como propiedades de inversión todos sus derechos sobre la propiedad bajo arrendamiento operativo que reúnan las condiciones.
- (b) La propiedad, de otro modo, cumpliera con la definición de propiedades de inversión y el arrendatario puede medir el valor razonable de los derechos sobre la propiedad sin costo o esfuerzo desproporcionado en un contexto de negocio en marcha (independientemente de si otros derechos sobre la propiedad bajo arrendamiento operativo que reúnan las condiciones se contabilizan como propiedades de inversión; es decir, la opción está disponible para la entidad en función de cada propiedad por separado).
- (c) La propiedad, de otro modo, cumpliera con la definición de propiedades de inversión y el arrendatario contabiliza todas sus propiedades de inversión (y derechos sobre las propiedades bajo arrendamiento operativo que reúnan las condiciones) al valor razonable, con el cambio en el valor razonable reconocido en los resultados.
- (d) La propiedad, de otro modo, cumpliera con la definición de propiedades de inversión y el arrendatario contabiliza todas sus propiedades de inversión (y derechos sobre las propiedades bajo arrendamiento operativo que reúnan las condiciones) aplicando un modelo de costo-amortización-deterioro establecido en la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo.

**Pregunta 3.** Una entidad tiene un alojamiento con desayuno en un edificio de su propiedad. La entidad también proporciona a los huéspedes otros servicios que incluyen limpieza, televisión satelital y acceso a Internet de banda ancha. La renta diaria de la habitación incluye estos servicios. Además, a pedido, la entidad organiza visitas por los alrededores para sus huéspedes. Los servicios de visitas se cobran por separado.

La entidad debería contabilizar el edificio como:

- (a) Inventario
- (b) Propiedades de inversión
- (c) Propiedades, planta y equipo

**Pregunta 4.** Una entidad debe medir sus propiedades de inversión tras el reconocimiento inicial:

- (a) al valor razonable o aplicando el modelo de costo-depreciación-deterioro (la misma política contable para todas las propiedades de inversión).
- (b) al valor razonable o aplicando el modelo de costo-depreciación-deterioro (opción realizada partida por partida).
- (c) al valor razonable.
- (d) al valor razonable, para aquellas propiedades en las que el valor razonable puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado en un contexto de negocio en marcha; con todas las demás propiedades contabilizadas, empleando el modelo de costo-depreciación-deterioro.

**Pregunta 5.** Las propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado en un contexto de negocio en marcha se contabilizan tras el reconocimiento inicial:

- (a) como inventario, de acuerdo con la Sección 13.
- (b) como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17.
- (c) como activo financiero, de acuerdo con la Sección 11.
- (d) como activo intangible con una vida útil finita, de acuerdo con la Sección 18.

**Pregunta 6.** Una subsidiaria (arrendador) posee un edificio para obtener rentas bajo un arrendamiento operativo de su controladora (arrendatario). La entidad controladora fabrica sus productos en el edificio arrendado. El valor razonable del edificio puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha.

El edificio:

- (a) se contabiliza como una partida de propiedades, planta y equipo por parte de la subsidiaria, y como propiedades de inversión por parte del grupo.
- (b) se contabiliza como una propiedad de inversión por parte de la subsidiaria y como una partida de propiedades, planta y equipo por parte del grupo.
- (c) se contabiliza como una propiedad de inversión tanto por parte de la subsidiaria como por el grupo.

- (d) se contabiliza como una partida de propiedades, planta y equipo tanto por parte de la subsidiaria como por el grupo.

**Pregunta 7.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió un edificio por 95.000 u.m., que incluía 5.000 u.m. de impuestos indirectos no recuperables. En el acuerdo de compra se establecía que se debe completar el pago en su totalidad el 31 de diciembre de 20X1. Se gastaron 2.000 u.m. de honorarios legales al adquirir el edificio y se pagaron el 1 de enero de 20X1.

El edificio se mantiene para obtener rentas por arrendamiento y plusvalías. Una tasa de descuento adecuada es del 10% por año.

La entidad medirá el costo inicial del edificio en:

- (a) 88.364 u.m.
- (b) 97.000 u.m.
- (c) 102.000 u.m.
- (d) 107.000 u.m.

**Pregunta 8.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una propiedad de inversión (edificio) en una ubicación remota por 100.000 u.m. Tras el reconocimiento inicial, la entidad mide la propiedad de inversión aplicando el modelo de costo-depreciación-deterioro dado que su valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo en un contexto de negocio en marcha.

Al 31 de diciembre de 20X1, la gerencia:

- evaluó la vida útil del edificio en 50 años a partir de la fecha de adquisición;
- supuso que el valor residual del edificio era nulo (dado que el valor razonable no puede determinarse con fiabilidad);
- evaluó que la entidad consumirá los beneficios económicos futuros del edificio de manera uniforme durante 50 años a partir de la fecha de adquisición;
- rechazó una oferta de compra del edificio, no solicitada, por 130.000 u.m. Esta es una oferta excepcional y es poco probable que se repita en un futuro cercano.

La entidad debería medir el importe en libros del edificio el 31 de diciembre de 20X1 en:

- (a) 98.000 u.m.
- (b) 100.000 u.m.

- (c) 130.000 u.m.
- (d) 127.400 u.m.

**Pregunta 9.** El 31 de diciembre de 20X2, la entidad reevaluó la vida útil restante de la propiedad de inversión que se describe en la Pregunta 8 en 73 años. La evaluación revisada cuenta con el respaldo de nueva información que se obtuvo a fines de 20X2.

La entidad debería medir el importe en libros del edificio el 31 de diciembre de 20X2 en:

- (a) 130.000 u.m.
- (b) 96.676 u.m.
- (c) 126.533 u.m.
- (d) 97.333 u.m.

**Pregunta 10.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una extensión de terreno para un fin indeterminado. El 1 de enero de 20X4, la entidad comenzó a construir un edificio en ese terreno para utilizarlo como sede administrativa.

El 1 de enero de 20X5, el personal administrativo de la entidad se trasladó a ese edificio.

Tres años después (el 1 de enero de 20X8), el personal administrativo de la entidad se trasladó al establecimiento recién adquirido. El edificio anterior se arrendó de inmediato a un tercero independiente bajo un arrendamiento operativo.

El 31 de diciembre de 20X9, la entidad aceptó una oferta no solicitada del arrendatario para adquirir, de manera inmediata, el edificio de la entidad.

El valor razonable de la propiedad (el terreno y los edificios relacionados) puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado en un contexto de negocio en marcha.

La entidad contabilizará la extensión de tierra y los edificios relacionados de la siguiente manera:

- (a) Propiedades de inversión, del 1 de enero de 20X1 al 31 de diciembre de 20X9.
- (b) Propiedades de inversión de 20X1 a 20X3 y de 20X8 a 20X9 y como propiedades, planta y equipo de 20X4 a 20X7.

- (c) Propiedades de inversión de 20X1 a 20X3 y como propiedades, planta y equipo de 20X4 a 20X10.
- (d) Propiedades, planta y equipo de 20X1 a 20X7 y como propiedades de inversión de 20X8 a 20X9.

### Respuestas

- P1 (d)
- P2 (b) véase el párrafo 16.3.
- P3 (c)
- P4 (d) véanse los párrafos 16.1, 16.5 y 16.7.
- P5 (b)
- P6 (b)
- P7 (a):  $(95.000 \text{ u.m. de precio de compra, excluidos los impuestos recuperables}) \div 1,1 = 86.364 \text{ u.m. de valor presente de precio de compra} + 2.000 \text{ u.m. de costos directos (honorarios legales)} = 88.364 \text{ u.m.}$
- P8 (a) cálculo: costo de 100.000 u.m. menos una depreciación acumulada de  $(100.000 \text{ u.m. de importe depreciable} \div 50 \text{ años de vida útil} \times 1 \text{ año en uso}) = 98.000 \text{ u.m.}$  La oferta excepcional implica por sí misma que el valor razonable puede determinarse con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha.
- P9 (b) cálculo: importe en libras de 98.000 u.m. (e importe depreciable, dado que el valor residual es nulo)  $\times 73 \div 74 \text{ años de vida útil restante medida desde el comienzo del periodo contable actual} = 96.676 \text{ u.m. de importe en libras al 31 de diciembre de 20X2}$  (la entidad contabilizaría el cambio en la estimación contable prospectivamente incluyéndolo en los resultados del periodo en el que ocurrió el cambio y en los periodos futuros (véase el párrafo 10.16(b)).
- P10 (b) La NIIF para las PYMES no especifica cómo clasificar los terrenos que se mantienen para un propósito no determinado. Al desarrollar su política contable para terrenos adquiridos para un propósito no determinado, una entidad puede consultar los requerimientos de las NIIF completa, pero no está obligada a hacerlo. La NIC 40 Propiedades de Inversión especifica que los terrenos adquiridos para un propósito no determinado se clasifican como propiedades de inversión dado que la decisión posterior de utilizar dicho terreno como inventario o de desarrollarlo como propiedad ocupada por el propietario sería una decisión de inversión.

## 4.17 SECCIÓN 17: Propiedades, planta y equipo

<p><b>4.17.1 Estructura de la Sección</b></p>	<p>3 párrafos para el alcance            5 párrafos para reconocimiento            7 párrafos para medición            8 párrafos para depreciación            7 párrafos para deterioro y otros conceptos            2 párrafos para información a revelar            Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009</p>
---	---

### 4.17.2 Resumen de la Sección

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

Las propiedades, planta y equipo, son activos tangibles que:

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

El concepto de propiedades, planta y equipo, excluye los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, los derechos mineros y reservas minerales, tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. Asimismo, excluye los activos que se mantienen para la venta en el curso normal de la operación, activos en el proceso de producción para tal venta y activos en forma de materiales o suministros que deben consumirse en el proceso productivo o en la prestación de servicios porque éstos activos son inventarios. Los activos intangibles tampoco son partidas de propiedades, planta y equipo. Se contabilizan conforme a la Sección 18, Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía.

En esta sección, se requiere que una entidad contabilice propiedades, planta y equipo a su costo en el reconocimiento inicial y, posteriormente, al costo, menos cualquier depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Como cualquier otro activo, debe cumplir con los criterios de reconocimiento; por lo tanto, la entidad reconocerá el costo de una partida de propiedades, planta y equipo como un activo si y solo si:

- (a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con la partida, y
- (b) el costo de la partida puede medirse con fiabilidad.

Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios, y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente son propiedades, planta y equipo, cuando la entidad espera utilizarlas durante más de un periodo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados en relación con una partida de propiedades, planta y equipo, se considerarán también propiedades, planta y equipo.

**Ejemplos: Piezas de repuesto y equipo auxiliar**

Ejemplo 1. Una entidad fabrica productos químicos. Mantiene su planta de producción mediante el uso de un equipo auxiliar especializado que es exclusivo para los requerimientos de mantenimiento y reparación de su planta. El equipo auxiliar se clasifica como propiedades, planta y equipo. Puede utilizarse sólo en relación con la planta de la entidad y se espera que se use en más de un periodo contable.

Ejemplo 2. Una entidad fabrica productos químicos. Mantiene su planta de producción con herramientas comunes de bajo valor, adquiridas en una ferretería local. Las herramientas para mantenimiento no son partidas de propiedades, planta y equipo. Son inventarios. Las herramientas no son exclusivas para los requerimientos de mantenimiento y reparación de la planta de la entidad.

Ejemplo 3. Un hospital privado ha instalado dos generadores idénticos de emergencia. El primer generador de emergencia proporciona electricidad, cuando se interrumpe el suministro de la red nacional. El segundo generador de emergencia se utilizará en el caso poco probable de que el primer generador de emergencia falle, cuando se interrumpa el suministro de la red nacional. Los dos generadores de emergencia se consideran partidas de propiedades, planta y equipo. Se espera que el equipo de mantenimiento de reserva se utilice en más de un periodo contable, aunque de forma irregular.

**Permutas de activos:** Un elemento de propiedades, planta y equipo, puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Una partida de propiedades, planta y equipo, se deprecia a lo largo de su vida útil esperada. El importe depreciable tiene en cuenta el valor residual esperado al final de la vida útil del activo. El valor residual, el método de depreciación y la tasa de depreciación se deben revisar, si existe un indicio de un cambio significativo en las expectativas desde la última fecha sobre la que se haya informado.

Además, en cada fecha sobre la que se informa, la entidad evaluará si ha habido un indicio de que alguna partida de propiedades, planta y equipo ya ha sufrido un deterioro en su valor (es decir, el importe en libros excede el valor razonable estimado, menos los costos de venta). Si existiera tal indicio, deberá comprobarse el deterioro de valor de tal partida.

Factores, tales como: un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha anual más reciente, sobre la que se informa. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable.

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación

en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:

- (a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
- (b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos, tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación, mientras el activo no está siendo utilizado.
- (c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- (d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

**Método de depreciación:** Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso; por ejemplo, el método de las unidades de producción. Si existe alguna indicación de que se haya producido un cambio significativo, desde la última fecha sobre la que se informa, la entidad revisará su método de depreciación presente, en el patrón con arreglo del cual espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual. Y si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La entidad contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable.

Cuando se disponga de una partida de propiedades, planta y equipo, las ganancias o pérdidas, obtenidas por tal disposición, se incluirán en los resultados.

Una entidad revelará la siguiente información, para cada categoría de elementos de propiedad, planta y equipo, que considere apropiada, de acuerdo con el párrafo 4.11(a):

- (a) Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto.
- (b) Los métodos de depreciación utilizados.
- (c) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- (d) El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa.
- (e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
  - Las adiciones realizadas.
  - Las disposiciones.
  - Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.
  - Las transferencias a propiedades de inversión, si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible.
  - Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado.
  - La depreciación.
  - Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

La entidad revelará también:

- (a) La existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o está pignorada, como garantía de deudas.
- (b) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

### 4.17.3 Logros que alcanzará en esta sección:

Después de terminar esta sección, usted podrá identificar los requerimientos de información financiera en relación con propiedades, planta y equipo conforme a la NIIF para las PYMES. Además, mediante la realización de los casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted mejorará su capacidad para contabilizar tales propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIIF para las PYMES. Respecto al contexto de la NIIF para las PYMES, concretamente, usted obtendrá lo siguiente:

- distinguir partidas de propiedades, planta y equipo de otros activos de una entidad
- identificar cuándo las partidas de propiedades, planta y equipo, reúnen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros
- medir las partidas de propiedades, planta y equipo, en el reconocimiento inicial y posterior
- presentar y revelar la información sobre propiedades, planta y equipo, en los estados financieros
- identificar cuándo una partida de propiedades, planta y equipo debe darse de baja o transferirse a otra clasificación de activo y contabilizar esa baja o transferencia y
- demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para la contabilización de propiedades, planta y equipo.

### 4.17.4 Ponga a prueba su conocimiento

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos de contabilización e información financiera de propiedades, planta y equipo de acuerdo con 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 correcto.

**Pregunta 1.** Propiedades, planta y equipo se define como:

- (a) activos tangibles que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones.

- (b) activos tangibles que se mantienen para obtener rentas o plusvalías, o ambas.
- (c) activos tangibles que se mantienen para uso en la producción o el suministro de bienes o servicios, para el arrendamiento a terceros, o para fines administrativos, y que se prevé utilizarlos durante más de un periodo contable.

**Pregunta 2.** Una entidad tiene un alojamiento con desayuno en un edificio de su propiedad. La entidad también proporciona a los huéspedes otros servicios que incluyen limpieza, televisión satelital y acceso a Internet de banda ancha. La renta diaria de la habitación incluye estos servicios. Además, a pedido, la entidad organiza visitas por los alrededores para sus huéspedes. Los servicios de visitas se cobran por separado.

La entidad debería contabilizar el edificio como:

- (a) propiedades, planta y equipo.
- (b) propiedades de inversión.
- (c) inventario.

**Pregunta 3.** Una entidad debe medir su propiedad, planta y equipo tras el reconocimiento inicial:

- (a) al costo.
- (b) al costo menos cualquier depreciación acumulada menos cualquier pérdida por deterioro acumulada.
- (c) al costo menos cualquier depreciación acumulada menos cualquier pérdida por deterioro acumulada más el costo de mantenimiento diario.
- (d) al costo más el costo de mantenimiento diario.

**Pregunta 4.** Una entidad opera un servicio de aviación ejecutivo. La única partida de propiedades, planta y equipo de la entidad es una aeronave adquirida a 10.400.000 u.m. El costo de la aeronave se atribuye a sus partes significativas de la siguiente forma: el motor a reacción (60%), el fuselaje (20%), el equipo de aviación (10%) y mobiliario y enseres (10%).

La condición para operar una aeronave es que sea inspeccionada por las autoridades de aviación cada tres años. Una inspección cuesta 400.000 u.m. El motor a reacción había sido inspeccionado por cuenta del fabricante antes de la entrega a la entidad.

En las regulaciones de aviación se requiere que se reemplace el motor a reacción cuando haya volado 2.000.000 de millas aéreas. La gerencia tiene previsto

colocar un motor nuevo en la aeronave cuando se deba reemplazar para que la aeronave pueda utilizarse durante aproximadamente 10 años. En ese momento, tiene pensado descartar la aeronave.

La gerencia no prevé reemplazar el fuselaje de la aeronave ni el equipo de aviación. Sin embargo, evalúa la vida útil del mobiliario y los enseres en cinco años, en ese momento serán descartados y reemplazados.

¿Cuál es el costo de cada una de las partes significativas de la aeronave que la entidad debe depreciar por separado?

- (a) 6.240.000 u.m. de motor a reacción; 2.080.000 u.m. de fuselaje; 1.040.000 u.m. de equipo de aviación y 1.040.000 u.m. de mobiliario y enseres.
- (b) 10.400.000 u.m. de aeronave a reacción.
- (c) 6.000.000 u.m. de motor a reacción; 3.000.000 u.m. de fuselaje y equipo; 1.000.000 u.m. de mobiliario y enseres y 400.000 u.m. de inspección de aviación.

**Pregunta 5.** Los hechos son los mismos que en la Pregunta 4.

¿Qué métodos de depreciación son los más adecuados para que la entidad aplique al calcular la depreciación de las partes significativas de la aeronave?

- (a) El método lineal para todas las partes de la aeronave.
- (b) El método de unidades de producción, basado en las millas aéreas voladas, para los motores a reacción y el método lineal para todas las otras partes de la aeronave.
- (c) El método de unidades de producción, basado en millas aéreas voladas, para todas las partes de la aeronave.
- (d) El método de depreciación decreciente para todas las partes de la aeronave.

**Pregunta 6.** Una subsidiaria mantiene un edificio para obtener rentas bajo un arrendamiento operativo de su entidad controladora. La entidad controladora fabrica sus productos en el edificio arrendado. El valor razonable del edificio puede medirse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha.

El edificio:

- (a) se contabiliza como una propiedad de inversión por parte de la subsidiaria y como una propiedad de inversión por parte del grupo.

- (b) se contabiliza como propiedad, planta y equipo tanto por parte de la subsidiaria como por el grupo.
- (c) se contabiliza como propiedad de inversión tanto por parte de la subsidiaria como por el grupo.
- (d) se contabiliza como una propiedad de inversión por parte de la subsidiaria y como una partida de propiedad, planta y equipo por parte del grupo.

**Pregunta 7.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió un edificio por 95.000 u.m., que incluía 5.000 u.m. de impuestos indirectos no recuperables. En el acuerdo de compra se estipuló que el pago (incluido el pago de impuestos indirectos) debía cancelarse por completo el 31 de diciembre de 20X1. Se gastaron 2.000 u.m. de honorarios legales al adquirir el edificio y se pagaron el 1 de enero de 20X1.

El edificio está ocupado por el personal administrativo de la entidad.

Una tasa de descuento adecuada es del 10% por año.

La entidad debe medir el costo inicial del edificio en:

- (a) 102.000 u.m.
- (b) 97.000 u.m.
- (c) 88.364 u.m.
- (d) 107.000 u.m.

**Pregunta 8.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió un edificio por 100.000 u.m. Al 31 de diciembre de 20X1, la gerencia había evaluado lo siguiente:

- la vida útil del edificio, en 40 años a partir de la fecha de adquisición.
- el valor residual del edificio, en 20.000 u.m.
- la entidad consumirá los beneficios económicos futuros del edificio de forma uniforme durante 40 años a partir de la fecha de adquisición.
- el valor razonable del edificio, en 130.000 u.m.

El edificio está ocupado por el personal de ventas de la entidad.

La entidad debería medir el importe en libros del edificio el 31 de diciembre de 20X1 en:

- (a) 100.000 u.m.
- (b) 98.000 u.m.
- (c) 130.000 u.m.
- (d) 127.250 u.m.

**Pregunta 9.** El 31 de diciembre de 20X2, la entidad volvió a evaluar la propiedad descrita en la Pregunta 8 de la siguiente forma:

- la vida útil del edificio en 60 años a partir de la fecha de adquisición.
- el valor residual del edificio en 10.000 u.m.
- la entidad consumirá los beneficios económicos futuros del edificio de forma uniforme durante 60 años a partir de la fecha de adquisición.
- el valor razonable del edificio en 160.000 u.m.

La entidad debería medir el importe en libros del edificio el 31 de diciembre de 20X2 en:

- (a) 96.508 u.m.
- (b) 96.000 u.m.
- (c) 160.000 u.m.
- (d) 125.263 u.m.

**Pregunta 10.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una extensión de terreno para un fin indeterminado. El 1 de enero de 20X4, la entidad comenzó a construir un edificio en el terreno para uso como sede administrativa. El 1 de enero de 20X8, el personal administrativo de la entidad se mudó del edificio a unas instalaciones recientemente adquiridas. El edificio se arrendó de inmediato a un tercero independiente bajo un arrendamiento operativo. El 31 de diciembre de 20X9, la entidad aceptó una oferta no solicitada del arrendatario para adquirir, de manera inmediata, el edificio de la entidad.

El valor razonable del edificio puede determinarse con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha.

La entidad debería contabilizar el edificio como:

- (a) propiedades de inversión a partir de la fecha de adquisición (1 de enero de 20X1) hasta la fecha de disposición (31 de diciembre de 20X9).
- (b) propiedades de inversión durante 20X1 a 20X3 y como propiedades, planta y equipo durante 20X4 a 20X9.
- (c) propiedades de inversión durante 20X1 a 20X3 y 20X8 a 20X9 y como propiedades, planta y equipo durante 20X4 a 20X7.
- (d) propiedades, planta y equipo durante 20X1 a 20X7 y como propiedades de inversión durante 20X8 a 20X9.

## Respuestas

- P1 (c) véase el párrafo 17.2.
- P2 (a) motivo: forma parte de un negocio activo con flujos de efectivo integrados, en lugar de una inversión pasiva (véanse los párrafos 16.2(a) y 17.2(a)).
- P3 (b) véase el párrafo 17.15.
- P4 (c) véanse los párrafos 17.7 y 17.16.  
Cálculo: el costo excluye el costo de la inspección realizada antes de la entrega = 10.000.000 u.m. Distribución: 60% al motor a reacción, 30% al fuselaje y equipo y 10% a mobiliario y enseres.
- P5 (b) véase el párrafo 17.22.
- P6 (d) véanse los párrafos 9.2 y 16.2.
- P7 (c) Cálculo: (95.000 u.m. de precio de compra, excluidos los impuestos recuperables) ÷ 1,1 = 86.364 u.m. de valor presente de precio de compra + 2.000 u.m. de costos directos (honorarios legales) = 88.364 u.m.
- P8 (b) Cálculo: 100.000 u.m. de costos menos (80.000 u.m. de importe depreciable ÷ 40 años de vida útil x 1 año en uso) depreciación acumulada = 98.000 u.m.
- P9 (a) Cálculo: 100.000 u.m. de costos menos [2.000 u.m. de depreciación acumulada al comienzo del periodo sobre el que se informa + (88.000 de importe depreciable restante ÷ 59 años de vida útil restante x 1 año en uso desde el comienzo del periodo actual sobre el que se informa) = 3.492 u.m. de depreciación acumulada] = 96.508 u.m.
- P10 (c) véanse los párrafos 16.2, 16.9 y 17.2.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.18 SECCIÓN 18: Activos intangibles distintos de la plusvalía

<p><b>4.18.1 Estructura de la Sección</b></p>	<p>3 párrafos para el alcance</p> <p>5 párrafos para reconocimiento</p> <p>9 párrafos para medición inicial</p> <p>1 párrafo para medición posterior al reconocimiento</p> <p>8 párrafos para amortización, periodo y método de amortización, valor residual, revisión del periodo y del método de depreciación, recuperación del importe en libros y retiros y disposiciones de activos intangibles</p> <p>3 párrafos de información a revelar</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
---	---

### 4.18.2 Resumen del Estándar

Esta sección establece el tratamiento contable para los activos intangibles distintos de la plusvalía (Ver Sección 19 –Combinaciones de Negocios y Plusvalía) y activos intangibles que tiene una entidad para la venta en el curso ordinario del negocio (Ver Sección 13 –Inventarios, y la Sección 23 –Ingresos de actividades ordinarias).

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario, sin sustancia física.

Un activo intangible es identificable cuando: i) es separable, es decir puede ser vendido, arrendado, dividido o intercambiado o ii) surge de un contrato o de otros derechos u obligaciones.

Los activos intangibles no incluyen activos financieros, o los derechos y reservas de minerales.

Para el reconocimiento de un activo intangible es necesario que: i) que no haya sido generado internamente, ii) genere beneficios económicos futuros y iii) que su costo se pueda determinar de una forma confiable.

Los activos intangibles adquiridos se miden inicialmente por su costo. Los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios o mediante una subvención gubernamental se miden al valor razonable.

El costo de los activos intangibles adquiridos comprenden: el precio de adquisición, más aranceles de la importación y los impuestos no descontables, menos los descuentos y rebajas. Si hay otros costos necesarios para la preparación del activo para dejarlo en condiciones de utilización, estos constituyen mayor valor del costo.

Cuando se incurre en desembolsos para generar internamente los activos intangibles, estos se registran en gastos. Los desembolsos por actividades de investigación y desarrollo también se registran en gastos, salvo si estos forman parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta NIIF. Ejemplos de desembolsos para activos generados internamente son: marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes, costos incurridos en la constitución de una entidad, costos incurridos en la creación de una nueva oficina o sucursal, lanzamiento de nuevos productos, publicidad y propaganda, plusvalía generada internamente.

Después del reconocimiento inicial, los activos intangibles se miden al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro. Los requerimientos para el reconocimiento del deterioro de los activos intangibles se determinan en la Sección 27. Deterioro del valor de los activos.

Los activos intangibles no generados internamente tienen una vida útil definida, pero si no puede determinarse confiablemente, se estima que es de 10 años.

El periodo y el método de amortización se deben revisar cuando se establezcan indicadores que determinen que han cambiado frente al periodo anterior.

En los párrafos 18.27 a 18.29 se indica la información a revelar de esta sección.

### 4.18.3 Preguntas y respuestas

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información financiera de los activos intangibles distintos de la plusvalía conforme 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 correcto.

**Pregunta 1.** Un activo intangible (distinto de la plusvalía) es:

- (a) un activo identificable sin apariencia física.
- (b) un activo de carácter no monetario sin apariencia física.
- (c) un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

**Pregunta 2.** Un activo intangible es identificable cuando:

- (a) es separable (es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente o junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado).
- (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
- (c) las dos opciones, (a) y (b), son válidas.
- (d) ninguna de las anteriores.

**Pregunta 3.** Una entidad debe medir los activos intangibles tras el reconocimiento inicial:

- (a) al valor razonable.
- (b) al valor razonable o al costo menos toda amortización acumulada y toda pérdida por deterioro del valor acumulada (la misma política contable para todas las partidas de la misma clase de activo intangible).
- (c) al valor razonable o al costo menos toda amortización acumulada y toda pérdida por deterioro del valor acumulada (según los criterios partida por partida).
- (d) al costo menos toda amortización acumulada y toda pérdida por deterioro del valor acumulada.

**Pregunta 4.** El costo de un activo intangible en el reconocimiento inicial se mide a su valor razonable cuando:

- (a) es generado internamente.
- (b) es adquirido como parte de una combinación de negocios.
- (c) es adquirido mediante una subvención del gobierno.
- (d) todos los casos de (a) a (c) anteriores.
- (e) tanto (b) como (c), arriba.
- (f) ninguna de las anteriores.

**Pregunta 5.** Una entidad adquirió una marca para un producto de consumo muy importante. A la marca le restan cinco años de vida legal, pero es renovable cada diez años a un costo muy bajo. La entidad adquirente pretende renovar la marca continuamente, y la evidencia respalda su capacidad para hacerlo. El análisis de los siguientes factores: (i) estudios del ciclo de vida del producto, (ii) tendencias del mercado, de la competencia y del entorno, y (iii) oportunidades de ampliación de la marca; proporciona evidencia de que el producto de marca generará entradas netas de efectivo para la entidad adquirente durante un periodo indefinido. La vida útil del activo intangible es de:

- (a) cinco años: el periodo inicial de los derechos contractuales.
- (b) supuestamente 10 años: si la entidad no puede realizar un cálculo fiable de su vida útil finita.
- (c) 15 años: el periodo inicial de los derechos contractuales más el periodo de renovación.
- (d) cinco años: el periodo de los derechos contractuales, pero sin cargos por amortización, dado que se espera que genere flujos de efectivo durante un periodo indefinido.

**Pregunta 6.** El 31 de diciembre de 20X2, la entidad A vendió una marca a la entidad B por 250.000 u.m. La entidad A calcula que le costó 100.000 u.m. desarrollar la marca durante 20X1. La Entidad B calcula que gastó 50.000 u.m. en el mantenimiento y el desarrollo de la marca en 20X3.

El 31 de diciembre de 20X3, la entidad C obtuvo el control de la entidad B en una combinación de negocios, cuando el valor razonable de la marca se estimaba en 400.000 u.m.

A los fines de comprender este ejemplo, ignore la amortización. La marca debe ser reconocida:

- (a) el 31 de diciembre de 20X1 por la entidad A en 100.000 u.m.; el 31 de diciembre de 20X2 por la entidad B en 250.000 u.m.; el 31 de diciembre de 20X3 por la entidad C (en sus estados financieros consolidados) en 400.000 u.m.
- (b) el 31 de diciembre de 20X1 por la entidad A en cero; el 31 de diciembre de 20X2 por la entidad B en 300.000 u.m.; el 31 de diciembre de 20X3 por la entidad C (en sus estados financieros consolidados) en 400.000 u.m.
- (c) el 31 de diciembre de 20X1 por la entidad A en cero; el 31 de diciembre de 20X2 por la entidad B en 250.000 u.m.; el 31 de diciembre de 20X3 por la entidad C (en sus estados financieros consolidados) en 400.000 u.m.

**Pregunta 7.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una licencia de taxi por 95.000 u.m., que incluía 5.000 u.m. de impuestos indirectos no recuperables. En el acuerdo de compra se estipuló que el pago debía cancelarse por completo el 31 de diciembre de 20X1. Se gastaron 2.000 u.m. de honorarios legales al adquirir la licencia de taxi y se pagaron el 1 de enero de 20X1.

Una tasa de descuento adecuada es del 10% por año.

El 1 de enero de 20X1, la entidad debe medir el costo inicial de la licencia de taxi en:

- (a) 102.000 u.m.
- (b) 97.000 u.m.
- (c) 88.364 u.m.
- (d) 107.000 u.m.

**Pregunta 8.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una patente por 100.000 u.m. Al 31 de diciembre de 20X1, la administración había evaluado lo siguiente:

- La vida útil de la patente será de 20 años a partir de la fecha de adquisición.
- La entidad consumirá los beneficios económicos futuros de la patente de forma uniforme durante 20 años a partir de la fecha de adquisición.
- El valor razonable de la patente es de 130.000 u.m.

La entidad debe medir el importe en libros de la patente el 31 de diciembre de 20X1 en:

- (a) 100.000 u.m.
- (b) 95.000 u.m.
- (c) 130.000 u.m.
- (d) 123.500 u.m.

**Pregunta 9.** El 31 de diciembre de 20X5, la entidad evaluó nuevamente la patente descrita en la Pregunta 8 de la siguiente forma:

- La vida útil de la patente será de 14 años a partir de la fecha de adquisición.
- La entidad consumirá los beneficios económicos futuros de la patente de forma uniforme durante 14 años a partir de la fecha de adquisición.
- El importe recuperable (valor razonable menos costos de venta) de la patente es de 70.000 u.m.

La entidad debe medir el importe en libros de la patente el 31 de diciembre de 20X5 en:

- (a) 72.000 u.m.
- (b) 100.000 u.m.
- (c) 64.286 u.m.
- (d) 70.000 u.m.

**Pregunta 10.** El 1 de enero de 20X1, una entidad (una editora) adquirió el título de publicación de un competidor por 30.000 u.m. El 1 de enero de 20X4, la entidad comenzó a publicar utilizando el nuevo título.

El 31 de diciembre de 20X8, la entidad decidió vender el título de publicación y tomó medidas que hacen que sea muy elevada la probabilidad de venta en los siguientes 12 meses. El título de publicación se vendió el 31 de marzo de 20X9.

La entidad debe contabilizar el título de publicación como:

- (a) un activo intangible (distinto de la plusvalía) desde la fecha de adquisición (1 de enero de 20X1) hasta el 31 de diciembre de 20X8 y como un inventario (activo conservado para la venta en el curso normal de las operaciones) desde el 31 de diciembre de 20X8 hasta la fecha de la venta (31 de marzo de 20X9).
- (b) una partida del inventario desde la fecha de adquisición (1 de enero de 20X1) hasta la fecha de la venta (31 de marzo de 20X9).
- (c) un activo intangible (distinto de la plusvalía) desde la fecha de adquisición (1 de enero de 20X1) hasta la fecha de la venta (31 de marzo de 20X9).
- (d) ninguna de las anteriores.

## Respuestas

P1 (c) véase el párrafo 18.2.

P2 (c) véase el párrafo 18.2(a) y (b).

- P3 (d) véase el párrafo 18.18.
- P4 (e) véanse los párrafos 18.9, 18.11 y 18.12.
- P5 (b) véanse los párrafos 18.19 y 18.20.
- P6 (c) véanse los párrafos 18.14 (entidad A), 18.10 (entidad B) y 18.11 (entidad C).
- P7 (c) Cálculo:  $(95.000 \text{ u.m. de precio de compra, incluidos los impuestos recuperables}) \div 1,1 = 86.364 \text{ u.m. de valor presente de precio de compra} + 2.000 \text{ u.m. de costos directos (honorarios legales)} = 88.364 \text{ u.m.}$
- P8 (b) Cálculo:  $100.000 \text{ u.m. de costo menos } (100.000 \text{ u.m. de importe depreciable} \div 20 \text{ años de vida útil} \times 1 \text{ año en uso}) \text{ amortización acumulada} = 95.000 \text{ u.m.}$
- P9 (d) Cálculo:  $100.000 \text{ u.m. de costo menos } [20.000 \text{ u.m. de amortización acumulada al comienzo del periodo sobre el que se informa} + (80.000 \text{ u.m. de importe depreciable restante} \div 10 \text{ años de vida útil restante} \times 1 \text{ año en uso desde el comienzo del periodo actual sobre el que se informa}) = 8.000 \text{ u.m. de amortización acumulada}] = 72.000 \text{ u.m. de importe en libros antes de la prueba de deterioro del valor. Una evaluación de la vida útil de los activos significativamente reducida daría lugar a una prueba de deterioro del valor. La prueba de deterioro del valor requeriría que el importe en libros del activo se redujera en otras 2.000 u.m. hasta alcanzar su importe recuperable de 70.000 u.m.}$
- P10 (c) véanse los párrafos 18.4 y 18.26(a). La decisión de vender un activo intangible no cambia en sí la clasificación del activo intangible a inventario.

Fuente.- Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

#### **4.18.4 Ponga en práctica su conocimiento**

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información de los activos intangibles distintos de la plusvalía 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**

La PYME D incurrió en los siguientes desembolsos para establecer su negocio de taxis en una ciudad local:

Fecha	u.m.	Información adicional
1 de mayo de 20X1	1.500	Costos generales de puesta en marcha
30 de junio de 20X1	7.000	Costos legales directamente atribuibles a la adquisición de las licencias de taxi
30 de junio de 20X1	100.000	Pago de las licencias de taxi a la autoridad que las emite. Este pago incluye 10.000 u.m. de impuestos indirectos recuperables
1 de julio de 20X1	100	Impresión de las tarjetas comerciales de los conductores
1 de julio de 20X1	20.000	Pago de una publicidad que aparecerá todos los días durante los próximos 12 meses en un periódico local

El 31 de diciembre de 20X1, la PYME D realizó las siguientes evaluaciones:

- Vida económica de la licencia de taxi: cinco años a partir del 30 de junio de 20X1 (la fecha de adquisición).
- Valor residual de las licencias de taxi: cero
- La entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de las licencias de taxi de forma uniforme durante cinco años a partir de la fecha de adquisición.
- No existen indicios de deterioro del valor de las licencias de taxi.

Los conductores de taxi son propietarios de sus vehículos, que operan con las licencias de taxi de la PYME D.

**Elabore asientos contables para registrar la información establecida arriba en los registros contables de la PYME D para el año terminado el 31 de diciembre de 20X1.**

Ignore todos los aspectos impositivos.

### Respuesta al caso práctico 1

#### 1 de mayo de 20X1

DB	Resultados (gastos)	1.500 u.m.	
	CR Efectivo		1.500 u.m.

*Para reconocer costos de puesta en marcha incurridos para la operación de taxis.*

#### 30 de junio de 20X1

DB	Activo intangible (licencia de taxi): costo	7.000 u.m.(A)	
	CR Efectivo		7.000 u.m.

*Para reconocer costos legales directamente atribuibles a la adquisición de las licencias de taxi.*

DB	Activo intangible (licencia de taxi): costo	90.000 u.m.(A)	
DB	Cuenta por cobrar: impuestos indirectos recuperables	10.000 u.m.	
	CR Efectivo		100.000 u.m.

*Para reconocer la adquisición de las licencias de taxi.*

**1 de julio de 20X1**

DB	Resultados (gastos operativos)	100 u.m.	
	CR Efectivo		100 u.m.

*Para reconocer como un gasto los costos de impresión de las tarjetas comerciales para los conductores de taxi.*

DB	Gastos pagados por anticipado (activo)	20.000 u.m.	
	CR Efectivo		20.000 u.m.

*Para reconocer los costos de publicidad pagados el 1 de julio de 20X1 para el periodo de doce meses que finaliza el 30 de junio de 20X2.*

Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1

DB	Resultados (gastos operativos)	10.000 u.m.	
	CR Gastos pagados por anticipado (activo)		10.000 u.m.

*Para reconocer un gasto de publicidad pagada por anticipado el 1 de julio de 20X1 para el periodo de seis meses que finaliza el 31 de diciembre de 20X1.*

DB	Resultados (gastos operativos)	9.700 u.m.(a)	
	CR Activo intangible (licencias de taxi): amortización acumulada		9.700 u.m.

*Para reconocer la amortización de las licencias de taxi a partir de la fecha en que el activo estaba listo para su utilización (para el periodo de seis meses que finalizó el 31 de diciembre de 20X1).*

**Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:**

- (a)  $97.000 \text{ u.m.} \div 5 \text{ años de vida útil} = 19.400 \text{ u.m. de amortización para el año. Amortización por 6 meses} = 9.700 \text{ u.m. (es decir, } 19.400 \text{ u.m.} \div 12 \text{ meses} \times 6 \text{ meses)}$ .
- (b)  $\Sigma A = 97.000 \text{ u.m. de costo del activo intangible: licencias de taxi.}$

**Caso práctico 2**

El 1 de enero de 20X4, la PYME F adquirió de un competidor una marca para una línea de productos en una adquisición separada por 300.000 u.m. La PYME F esperaba continuar comercializando la línea de productos utilizando la marca de forma indefinida. El análisis de los siguientes factores: (i) estudios del ciclo de vida del producto, (ii) tendencias del mercado, de la competencia y del entorno, y (iii) oportunidades de ampliación de la marca; proporciona evidencia de que la línea de productos de marca puede generar entradas netas de efectivo para la entidad adquirente durante un periodo indefinido. Dado que la administración no puede estimar la vida útil de la marca, la PYME F amortiza el costo de la marca durante 10 años (es decir, su supuesta vida útil) utilizando el método lineal.

En 20X7, un competidor anunció inesperadamente que contaba con una innovación tecnológica que daría lugar a un producto que, cuando sea lanzado, extinguirá la demanda de la línea de productos patentada de la PYME F. Se considera que la demanda de la línea de productos patentada de la PYME F permanecerá firme hasta diciembre de 20X9, cuando se espera que el competidor lance el nuevo producto.

El 31 de diciembre de 20X7, la PYME F evaluó el importe recuperable de la marca en 50.000 u.m. La PYME F tiene la intención de continuar fabricando los productos patentados hasta el 31 de diciembre de 20X9.

El periodo contable de la PYME F finaliza el 31 de diciembre.

**Elabore asientos contables para registrar la información establecida arriba en los registros contables de la PYME F desde el 1 de enero de 20X4 hasta el 31 de diciembre de 20X7.**

Ignore todos los aspectos impositivos.

Respuesta al caso práctico 2

**1 de enero de 20X4**

DB	Activo intangible (marca): costo	300.000 u.m.	
	CR Efectivo		300.000 u.m.

*Para reconocer la adquisición de la marca en una adquisición separada.*

**Para el periodo finalizado en 20X4**

DB	Resultados (gastos operativos): amortización de la marca	30.000 u.m.(a)	
	CR Activo intangible (marca): amortización acumulada y deterioro del valor acumulado		30.000 u.m.

*Para reconocer la amortización anual de la marca durante el periodo.*

**Para el periodo finalizado en 20X5**

DB	Resultados (gastos operativos): amortización de la marca	30.000 u.m.(a)	
	CR Activo intangible (marca): amortización acumulada y deterioro del valor acumulado		30.000 u.m.

*Para reconocer la amortización anual de la marca durante el periodo.*

**Para el periodo finalizado en 20X6**

DB	Resultados (gastos operativos): amortización de la marca	30.000 u.m.(a)	
	CR Activo intangible (marca): amortización acumulada y deterioro del valor acumulado		30.000 u.m.

*Para reconocer la amortización anual de la marca durante el periodo.*

**Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7**

DB	Resultados (gastos operativos): amortización de la marca	70.000 u.m.(b)	
CR	Activo intangible (marca): amortización acumulada y deterioro del valor acumulado		70.000 u.m.

*Para reconocer la amortización anual de la marca durante el periodo.*

**Al 31 de diciembre de 20X7**

DB	Resultados (gastos operativos): deterioro del valor de la marca	90.000 u.m.(c)	
CR	Activo intangible (marca de vida útil finita): amortización acumulada y deterioro del valor acumulado		90.000 u.m.

*Para reconocer la pérdida por deterioro del valor de la marca.*

**Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:**

- (a)  $300.000 \text{ u.m. de costo} \div 10 \text{ años de vida útil} = 30.000 \text{ u.m. de amortización anual.}$
- (b)  $210.000 \text{ u.m. de importe en libros (es decir, } 300.000 \text{ u.m. de costo menos } (30.000 \text{ u.m. de amortización anual} \times 3 \text{ años desde la adquisición)}) \div 3 \text{ años de vida útil restante (31 de diciembre de 20X9 menos 1 de enero de 20X7)} = 70.000 \text{ u.m. de amortización anual.}$
- (c)  $140.000 \text{ u.m. de importe en libros (es decir, } 300.000 \text{ u.m. de costo menos } (30.000 \text{ u.m. de amortización anual} \times 3 \text{ años desde la adquisición hasta el 31 de diciembre de 20X6)} \text{ menos } 70.000 \text{ u.m. de amortización para el año 20X7)} \text{ menos } 50.000 \text{ u.m. de importe recuperable} = 90.000 \text{ u.m. de pérdida por deterioro del valor.}$

**Caso práctico 3**

Al 1 de enero de 20X5 (el comienzo del periodo contable comparativo), la PYME J, un proveedor de servicios de Internet, tenía los siguientes activos intangibles:

Descripción	Información adicional
Nombre del dominio de Internet	Adquirido en una adquisición separada el 1 de enero de 20X4 por 300.000 u.m. La entidad no puede realizar un cálculo fiable de la vida útil.
Programa informático	Desarrollado internamente. Vida útil estimada: diez años a partir de la fecha de desarrollo. Vida útil restante: cinco años.

Lista de clientes	Adquirida en una adquisición separada el 1 de enero de 20X4 por 100.000 u.m. Vida útil estimada: cinco años a partir de la fecha de adquisición.
Tonos de timbre	Desarrollados internamente. Vida útil estimada: tres años a partir de la fecha de desarrollo.

El 30 de junio de 20X6, la PYME J adquirió tonos de timbre (a menudo denominados ritmos publicitarios) desarrollados por un tercero independiente por 20.000 u.m. Se espera que la vida útil de los ritmos publicitarios sea de tres años a partir de la fecha de adquisición.

El 30 de septiembre de 20X6, la PYME J adquirió el 60% del capital emitido en acciones de la PYME K en una combinación de negocios, cuando el valor razonable de los activos intangibles identificables de la PYME K era:

Descripción	u.m.	Información adicional
Nombre del dominio de Internet	500.000	No es posible realizar una estimación fiable de la vida útil.
Programa informático	600.000	Desarrollado internamente. Vida útil restante estimada: diez años.
Lista de clientes	400.000	Generada internamente. Vida útil restante estimada: cinco años.
Contratos de publicidad	500.000	Contratos de cinco años (todos los contratos comenzaron el 1 de octubre de 20X5) para que aparezcan anuncios comerciales de clientes en un espacio designado del sitio web de la PYME K.
Desarrollo e investigación en curso	80.000	Varios proyectos actuales de desarrollo e investigación para aumentar el valor de los servicios ofrecidos por la entidad.

En el último trimestre de 20X6, la PYME K incurrió en gastos en desarrollo e investigación por 10.000 u.m. No se finalizó ningún proyecto durante el periodo.

El 31 de diciembre de 20X6, la PYME J confirmó sus evaluaciones anteriores de los activos intangibles del grupo.

Elabore un extracto que muestre de qué manera los activos intangibles podrían presentarse y revelarse en los estados financieros consolidados del grupo de la PYME J para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X6.

### Respuesta al caso práctico 3

Extracto del estado consolidado de situación financiera del grupo de la PYME J al 31 de diciembre de 20X6:

	Nota	20X6	20X5
Activos intangibles	4	2.267.917 u.m.	300.000 u.m.

Extracto de las notas de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 20X6 del grupo de la PYME J:

#### Nota 1: Políticas contables

Activos intangibles distintos de la plusvalía

Los activos intangibles se miden al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas. La amortización se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método lineal. Se presume que los nombres de dominio de Internet tienen una vida útil de diez años, dado que su vida útil no se puede estimar de forma fiable. La vida útil estimada de los demás activos intangibles se estima de la siguiente manera:

- Contratos de publicidad 5 años
- Programa informático 10 años
- Listas de clientes 5 años
- Tonos de timbre 3 años

Nota 4: Activos intangibles distintos de la plusvalía (importes en u.m.)

	Nombre del dominio de Internet	Programa informático	Listas de clientes	Desarrollo e investigación en curso	Contratos de publicidad	Tonos de timbre	Total
Importe en libros al 31 de diciembre de 20x5	240.000	– (h)	60.000	–	–	– (h)	300.000
Costo	300.000	–	100.000	–	–	–	400.000
Amortización acumulada	(60.000) (a)	–	(40.000) (c)	–	–	–	(100.000)
Adiciones	–	–	–	–	–	20.000	20.000
Adquirido en una combinación de negocios	500.000	600.000	400.000	80.000	500.000	–	2.080.000
Amortización	(42.500) (a)	(15.000) (b)	(40.000) (c)	– (e)	(31.250) (f)	(3.333) (g)	(132.083)
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X6	697.500	585.000	420.000	80.000	468.750	16.667	2.267.917
Costo	800.000	600.000	500.000	80.000	500.000	20.000	2.500.000
Amortización acumulada	(102.500)	(15.000)	(80.000)	–	(31.250)	(3.333)	(232.083)

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a)  $300.000 \text{ u.m. de costo} \div 10 \text{ años} = 30.000 \text{ u.m. de amortización anual del nombre de dominio de Internet adquirido el 1 de enero de 20X4.}$   
 $500.000 \text{ u.m. de costo} \div 10 \text{ años} \times 3 \div 12 \text{ meses (es decir, del 30 de septiembre al 31 de diciembre de 20X6)} = 12.500 \text{ u.m. de amortización del nombre de dominio de Internet adquirido en una combinación de negocios.}$   
Hasta el 31 de diciembre de 20X5:  $30.000 \text{ u.m.} \times 2 \text{ años} = 60.000 \text{ u.m. de amortización del nombre de dominio de Internet.}$   
En 20X6:  $30.000 \text{ u.m.} + 12.500 \text{ u.m.} = 42.500 \text{ u.m. de amortización del nombre de dominio de Internet en 20X6.}$
- (b)  $600.000 \text{ u.m. de costo} \div 10 \text{ años} \times 3 \div 12 \text{ meses (es decir, del 30 de septiembre al 31 de diciembre de 20X6)} = 15.000 \text{ u.m. de amortización del programa informático.}$
- (c) Hasta el 31 de diciembre de 20X5:  $20.000 \text{ u.m.(d)} \times 2 \text{ años} = 40.000 \text{ u.m. de amortización de las listas de clientes.}$   
En 20X6:  $20.000 \text{ u.m.(d)} + 20.000 \text{ u.m.(d)} = 40.000 \text{ u.m. de amortización de las listas de clientes en 20X6.}$
- (d)  $100.000 \text{ u.m. de costo} \div 5 \text{ años} = 20.000 \text{ u.m. de amortización anual de las listas de clientes adquiridas el 1 de enero de 20X4.}$   
 $400.000 \text{ u.m. de costo} \div 5 \text{ años} \times 3 \div 12 \text{ meses (es decir, del 30 de septiembre al 31 de diciembre de 20X6)} = 20.000 \text{ u.m. de amortización de las listas de clientes adquiridas en una combinación de negocios.}$
- (e) La entidad comenzará a amortizar el proyecto de desarrollo e investigación en curso que adquirió en una combinación de negocios cuando se desarrolle (es decir, cuando esté listo para su utilización según lo previsto por la administración).
- (f)  $500.000 \text{ u.m. de costo} \div 4 \text{ años de vida útil restante} \times 3 \div 12 \text{ meses (es decir, del 30 de septiembre al 31 de diciembre de 20X6)} = 31.250 \text{ u.m. de amortización del activo intangible de contrato de publicidad.}$
- (g)  $20.000 \text{ u.m. de costo} \div 3 \text{ años de vida útil restante} \times 6 \div 12 \text{ meses (es decir, del 30 de junio al 31 de diciembre de 20X6)} = 3.333 \text{ u.m. de amortización de los tonos de timbre.}$
- (h) Los activos intangibles generados internamente nunca se reconocen según la Sección 18.

Fuente.- Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.19 SECCIÓN 19: Combinaciones de negocios y plusvalía

<p><b>4.19.1 Estructura de la Sección</b></p>	<p>2 párrafos para el alcance            3 párrafos para definición de combinaciones de negocios            19 párrafos para contabilización            2 párrafos para información a revelar            Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009</p>
---	---

### 4.19.2 Resumen del Estándar

Esta Sección aplica a la contabilización de las combinaciones de negocios y de la plusvalía (en el momento de una combinación de negocios y posteriormente).

No aplica: a) en las combinaciones de negocios bajo control común, b) la formación de los negocios conjuntos y c) Compras de activos que no conforman un negocio.

Según el párrafo 19.2, literal a)... "El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio".

**Definición de combinaciones de negocios:** Una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios (los adquiridos) en una única entidad (la adquirente) que reporta. La fecha de adquisición es la fecha en que la adquirente obtiene el control de los negocios de la adquirida o adquiridas. Hay varias formas de estructurar una combinación de negocios, mediante las cuales una entidad: a) Compra acciones o la participación en el patrimonio de otra u otras entidades., b) Compra de los activos y asunción de los pasivos de otra u otras entidades, c) Emisión de instrumentos de patrimonio, d) Transferencia de efectivo o equivalente al efectivo u otros activos, o e) la combinaciones de las formas c) y d) anteriores.

**Contabilización:** Las combinaciones de negocios, bajo esta Sección, deben contabilizarse utilizando el método de la adquisición (o método de compra). Para aplicar este método, por parte de la entidad adquirente, es necesario seguir los siguientes pasos: a) Identificar a la entidad adquirente, b) Medir el costo de las combinaciones de negocios de los activos entregados, los pasivos asumidos, el patrimonio emitido, más los costos de la transacción, c) Los activos adquiridos y los pasivos asumidos se deben reconocer al valor razonable, d) Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y el interés que el adquirente tiene en el valor razonable de los activos y pasivos asumidos, se reconoce como plusvalía. Si esta diferencia es negativa, la ganancia obtenida se registra como utilidad o pérdida, e) Las provisiones para los pasivos contingentes se incluyen en el costo, si es probable que se puedan medir confiablemente, f) La plusvalía adquirida se mide al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro. Cuando no se puede estimar la vida útil de la plusvalía, se estima que es de diez (10) años.

La aplicación del método de adquisición supone los siguientes pasos:

- a. Identificación de la entidad adquirente;
- b. Medición del costo de la combinación de negocios; y
- c. Distribución, en la fecha de adquisición, del costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos, y los pasivos y pasivos contingentes asumidos.

Se identificará una entidad adquirente en todas las combinaciones de negocios. La adquirente es la entidad combinada que obtiene el control de las demás entidades o negocios que participan en la combinación.

Algunas de las indicaciones para identificar una adquirente son las siguientes:

- a. Es probable que la adquirente sea la de mayor valor razonable.
- b. Si la combinación de negocios se efectúa a través de un intercambio de instrumentos ordinarios de patrimonio con derecho a voto, por efectivo u otros activos, es probable que la adquirente sea la entidad que entregue el efectivo o los otros activos.
- c. Si la combinación de negocios da lugar a que la gerencia de una de las entidades que se combinan es capaz de controlar la selección del equipo de dirección de la entidad combinada resultante, es probable que la entidad cuya gerencia es capaz de ejercer este control sea la adquirente.

La entidad adquirente valorará el costo de la combinación de negocios como la suma de:

- a. Los valores razonables, en la fecha de intercambio, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida; más
- b. Cualquier costo directamente atribuible a la combinación de negocios. Los costos directamente atribuibles a la transacción formarán parte del costo de una combinación de negocios.

La adquirente distribuirá en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de reconocimiento por sus valores razonables en esa fecha. Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación del adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse de acuerdo con lo establecido (como plusvalía o bien como la denominada "plusvalía negativa").

### PLUSVALÍA

La NIIF requiere que la adquirente, que tenga reconocidos los activos identificables, los pasivos y las participaciones no controladoras, identifique cualquier diferencia entre:

- a. La suma de la contraprestación transferida, cualquier participación no controladora en la adquirida y, en una combinación de negocios realizada por etapas, el valor razonable de la fecha de adquisición de la participación de la adquirente mantenida con anterioridad en el patrimonio de la adquirida; y
- b. Los activos identificables netos adquiridos.

La diferencia se reconocerá, generalmente, como plusvalía. Si la adquirente ha realizado una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas dicha ganancia se reconocerá en resultados del periodo.

La adquirente, en la fecha de adquisición:

- a. reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, y
- b. medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables reconocidos.

Después del reconocimiento inicial, la adquirente medirá la plusvalía adquirida en una combinación de negocios al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas:

- a. Una entidad seguirá los principios establecidos para la amortización de la plusvalía. Si una entidad no puede hacer una estimación fiable de la vida útil de la plusvalía, se supondrá que dicha vida útil es de diez años.
- b. Una entidad seguirá la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para el reconocimiento y medición del deterioro del valor de la plusvalía.

#### INFORMACIÓN QUE DEBE REVELAR UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

Para cada combinación de negocios efectuada durante el periodo, la adquirente revelará la siguiente información:

- a. Los nombres y descripciones de las entidades o negocios combinados.
- b. La fecha de adquisición.
- c. El porcentaje de instrumentos de patrimonio con derecho a voto adquiridos.
- d. El costo de la combinación, y una descripción de los componentes de éste (tales como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda).
- e. Los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida, incluyendo la plusvalía.
- f. El importe de cualquier exceso reconocido en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 19.24, y la partida del estado del resultado integral (y el estado de resultados, si se presenta) en la que esté reconocido dicho exceso.

Para todas las combinaciones de negocios.

La adquirente revelará información sobre una conciliación del importe en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado:

- a. Los cambios que surgen de las nuevas combinaciones de negocios.
- b. Las pérdidas por deterioro del valor.
- c. Las disposiciones de negocios adquiridos previamente.
- d. Otros cambios. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

### 4.19.3 Casos prácticos<sup>27</sup>

La sociedad X tiene el 100% de las acciones de la sociedad Y, que a su vez es propietaria de la totalidad de las acciones de la sociedad Z. La junta General de accionistas de la sociedad X acuerda adquirir por 500.000 u.m. la totalidad de las acciones de la sociedad Z, propiedad hasta ahora de la sociedad Y.

Se pide: Contabilizar y analizar, en su caso, si la operación constituye o no una combinación de negocios.

**Solución:** Para que se trate de una combinación de negocios debe adquirirse el control del negocio. Si ya se tiene dicho control la operación no puede considerarse

<sup>27</sup> Los casos prácticos de ésta sección fueron tomados de: JIMÉNEZ, José Javier. NIC-NIIF Supuestos Prácticos. Actualícese 2011.

como una combinación de negocios. En consecuencia, la contabilización de la operación por la sociedad X será:

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	500.000	
Activo corriente	Bancos		500.000

### Combinaciones de negocios. Concepto de negocio.

La sociedad X adquiere por 800.000 u.m. el 100% de las acciones de la sociedad Y cuyo único activo es un edificio en el que la sociedad X pretende instalar su nueva sede social.

Se pide: Contabilizar y analizar, en su caso, si la operación constituye o no una combinación de negocios.

Solución: La operación descrita no constituye una combinación de negocios, ya que la sociedad Y no forma un negocio, porque no existe ningún tipo de gestión, tiene sólo carácter patrimonial. En consecuencia no pueden aplicarse las normas sobre combinaciones de negocios y la adquisición se reflejará como la compra de un elemento patrimonial, por su costo y sin reflejar crédito mercantil alguno aunque lo hubiera.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	800.000	
Activo corriente	Bancos		800.000

### A. Método de adquisición

Supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de la adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, la diferencia entre el valor de dichos activos y pasivos y el costo de la combinación de negocios, conforme a las siguientes reglas.

## **Fases del método**

### **Fase 1. Identificar al adquirente**

Se atenderá a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica de la combinación. El adquirente es la empresa que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos.

También se considerará adquirente a la parte de una empresa que como consecuencia de la combinación se escinde de la empresa en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Cuando se cree una nueva empresa (fusión por creación de nueva empresa), se identificará como empresa adquirente a una de las empresas o negocios que participen en la combinación y que existan con anterioridad a la misma.

Regla general: Se considera empresa adquirente la que entrega la contraprestación a cambio del control.

Reglas especiales (compatibles con la regla general): También se podrá considerar como empresa adquirente (entre otros criterios):

- La de mayor valor razonable, o
- La que tiene la capacidad de nombrar el equipo de dirección, o
- La que inició la combinación, o
- La de mayor tamaño (volumen de activos, ingresos o resultados).

En consecuencia, puede ser que el negocio adquirido sea el de la sociedad absorbente, el de la beneficiaria o el de la que realiza la ampliación de capital.

**Importante:** Hay que identificar al adquirente porque él no contabiliza plusvalías.

### **Fase 2. Determinar la fecha de adquisición.**

Aquella en que la empresa adquirente obtiene el control del negocio o negocios adquiridos.

### **Fase 3. Cuantificar el costo de la combinación de negocios.**

Determinado por la suma de:

- a. Valor razonable, en la fecha de la adquisición, de:
  - a1. Los activos entregados,

- a2. Los pasivos asumidos, y
- a3. Los instrumentos de patrimonio emitidos.
- b. Valor razonable de las contraprestaciones contingentes (dependientes de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones), siempre que tal contraprestación se considere probable y su valor razonable pueda estimarse de forma fiable.

**Ejemplo.-** La sociedad X al adquirir una rama de actividad de la sociedad Y pacta que pagará 100.000 u.m. adicionalmente si en los próximos 3 años los beneficios de esa rama de actividad superan el 15% del valor de los activos afectos.

- c. Costos directamente atribuibles a la combinación (honorarios de asesores legales u otros profesionales intervinientes).

Los gastos relacionados con la emisión de los pasivos financieros o de los instrumentos de patrimonio entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos en ningún caso forman parte de la contraprestación entregada.

El valor razonable de la contraprestación adicional que dependa de sucesos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones será ajustado cuando, a consecuencia de circunstancias sobrevenidas:

- Proceda modificar las estimaciones de los importes.
- Se altere la probabilidad de ocurrencia de la contraprestación, o
- Cuando se pueda realizar una estimación fiable del valor razonable, no habiendo sido posible realizar ésta con anterioridad.

#### **Fase 4. Valoración de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos.**

La empresa debe identificar los activos y pasivos de la sociedad adquirida que van a pasar a su balance, que se valorarán por el valor razonable, siempre que pueda medirse con fiabilidad.

No obstante, existen las siguientes excepciones:

- Activos no corrientes mantenidos para la venta. Se registrarán por su valor razonable menos los costos de venta.
- Activos y pasivos por impuesto diferido, se valorarán por la cantidad que se espere recuperar o pagar en el futuro (sin descontarse o actualizarse).
- Contratos de arrendamiento operativo:
- Si tienen condiciones mejores que las de mercado: se reconocerá un activo intangible.

- Si tienen condiciones menos favorables que las de mercado: se reconocerá una provisión.

Activos y pasivos asociados a planes de pensiones de prestación diferida. Se contabilizarán por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos.

Si la contabilización de un inmovilizado intangible identificado (cuyo valor no pueda calcularse por referencia a un mercado activo) implica el registro de una diferencia negativa en combinaciones de negocios, dicho activo se valorará deduciendo de su valor razonable la citada diferencia negativa. Si el importe de la diferencia negativa fuera superior al valor total del activo intangible, éste no deberá ser registrado.

#### **Fase 5. Determinar el importe del crédito mercantil o de la diferencia negativa.**

El crédito mercantil se obtiene por diferencia entre:

- Valor razonable de la contraprestación entregada
- Valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.  
= CRÉDITO MERCANTIL (se amortiza, se comprueba el deterioro)

#### **Determinación del adquirente.**

- La sociedad X y la sociedad W acuerdan fusionarse por absorción de la sociedad W por la sociedad X a instancias de ésta. En los acuerdos de fusión se establece que el valor razonable de la sociedad X es de 800.000 u.m. y el de la sociedad W es de 1.000.000 u.m. La sociedad absorbente X procede a emitir acciones por dicho importe para entregar a los accionistas de W.
- Determinar quién es el adquirente, sabiendo que la sociedad W tiene gran cantidad de accionistas, mientras que la sociedad X está controlada por la familia Wilson.

**Solución:** De acuerdo con la regla general, la empresa adquirente en este caso es la que entrega la contraprestación a cambio del control del negocio. Es decir X entrega las acciones a los socios de W a cambio de los activos y pasivos que componen el negocio adquirido (la sociedad W).

- La sociedad W es la que tiene un valor razonable mayor.
- Los socios de W van a controlar la mayoría de los derechos de voto de X tras la combinación. Tendrán 55,56% de los derechos de voto de la sociedad X  $(1.000.000 / (1.000.000 + 800.000) \times 100 = 55,56\%)$ .
- La sociedad X es la que inició la combinación.

No obstante, el hecho de que el accionariado de W esté muy dividido mientras que el de X esté concentrado nos lleva a la conclusión de que el adquirente es la sociedad X, que es quien de hecho controlará la sociedad tras la combinación.

### **Otro caso determinación del adquirente.**

La sociedad Y propuso a la sociedad X fusionarse mediante la creación de una nueva sociedad llamada Equisigriega, S.A. En los acuerdos de fusión se establece que el valor razonable de la sociedad X es de 3 millones de u.m. y el de la sociedad Y es de 2,9 millones de u.m. La administración se llevará a cabo por un consejo con igual número de consejeros nombrados por los accionistas de X e Y. No obstante, el accionariado de Y se ha reservado la facultad de nombrar al presidente del Consejo y al Consejero Delegado.

Se pide: Determinar quién es el adquirente en esta combinación de negocios.

**Solución:** No cabe aplicar la regla general, porque ninguna de las sociedades participantes en la combinación entrega la contraprestación a cambio del control del negocio. Además Equisigriega, S.A. sólo emite las acciones pero no entrega la contraprestación.

Los demás criterios dan resultados contradictorios:

- La sociedad X tiene un valor razonable mayor, pero la diferencia de valor no parece significativa.
- El consejo de administración tiene una composición paritaria y las decisiones han de tomarse por mayoría.
- La sociedad Y fue la que inició la combinación.

Sin embargo, en este caso, se considera que el hecho de que la sociedad Y se reserve la facultad de nombrar al Presidente del Consejo y, sobre todo, al Consejero Delegado determina claramente que es ella quien controlará la nueva sociedad tras la combinación.

### **Combinación de negocios. Cuantificación del costo de la combinación.**

La sociedad X ha adquirido mediante fusión por absorción a la sociedad Y. El valor razonable de la sociedad Y es de 500.000 u.m. y su capital está dividido en 20.000 acciones.

El valor razonable de la sociedad X es de 2.500.000 u.m. y su capital está dividido en 250.000 acciones de 8 u.m. nominales. La relación de canje es de 1 acción de la sociedad Y por 2 acciones de la sociedad X más 5 u.m. en efectivo.

En el proceso de fusión se han producido los siguientes costos:

- Minutas de abogados 38.000
- Gastos de notario y registrador 2.000
- Publicidad legal y confección de los títulos 3.500
- Auditoría y valoración de acciones 12.000
- Costos de la asesoría jurídica interna 10.000

Además se ha pactado que la sociedad X satisfaga a los accionistas de Y 150.000 u.m. si los beneficios derivados de los activos de Y aumentan un 20% en los próximos 3 años, situación ésta altamente probable.

Se pide: Determinar el costo de la combinación.

**Solución:** El costo de la combinación en este caso se compone de:

- a) Valor de los activos entregados. En este caso, el dinero entregado. Como la relación de canje es de 1 acción de Y(1) = 2 acciones de X(2) + 5 u.m., por las 20.000 acciones de Y, habrá que entregar, en efectivo  $20.000 \times 5 = 100.000$  u.m.
  - (a1) Valoradas en  $500.000/20.000 = 25$  u.m.
  - (a2) Valoradas en  $2.500.000/250.000 = 10$  u.m.  
2 acciones =  $2 \times 10 = 20$  u.m.
- b) Valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos. Con la relación de canje anterior, por las 20.000 acciones de Y, la sociedad X tendrá que emitir 40.000 acciones de 8 u.m. nominales y una prima de emisión de 2 u.m. ( $8+2 = 10$  u.m. de valor razonable de las acciones de X).
- c) Valor razonable de las contraprestaciones contingentes, siempre que se consideren probables y su valor razonable pueda estimarse de forma fiable: 150.000 u.m.
- d) Costos directamente atribuibles a la combinación. De los costos pagados por la sociedad X.

Son atribuibles:

Minutas de abogados externos	38.000
Auditoría y valoración de acciones	12.000
TOTAL	50.000

No son atribuibles a la combinación de negocios:

- Gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio: honorarios de notario y registrador, publicidad legal y confección de los títulos, se consideran como reservas (negativas).
- Gastos internos: costos de la asesoría jurídica interna, que no se pudieran haber evitado.

Por tanto, el costo total de la combinación de negocios será:

Valor de los activos entregados	100.000
Valor de los instrumentos de patrimonio emitidos	400.000
Valor razonable de las contraprestaciones contingentes	150.000
Costos directamente atribuibles a la combinación	50.000
<b>TOTAL</b>	<b>700.000</b>

### Valoración de activos y pasivos.

La sociedad X adquiere mediante fusión por absorción a la sociedad FJ. El valor contable y el valor razonable de los activos y pasivos del FJ es el siguiente:

Cuentas	Valor contable	Valor razonable
Propiedad, planta y equipo	10.000	12.000
Mercaderías	30.000	28.000
Clientes	24.000	21.000
Proveedores	33.000	33.000
Deudas a corto plazo	5.000	5.400

Además se dispone de la siguiente información relacionada con la sociedad FJ:

- Ha sido demandada en los tribunales, reclamándosele una indemnización por daños y perjuicios. La asesoría jurídica considera que existe una probabilidad de ser absuelta del 80%, de ser condenada al pago de 30.000 u.m. del 15% y de ser condenada al pago de 50.000 u.m. del 5%.
- Ha venido desarrollando una aplicación informática propia cuyos costos acumulados hasta la fecha han sido de 8.000 u.m. y se considera que cumple los requisitos para ser considerada como un activo intangible.

Se pide: Valoración de los activos y pasivos que intervienen en la combinación.

**Solución:** Los activos y pasivos se valoran por su valor razonable:

### Cuentas Valoración

Propiedad, planta y equipo	12.000
Mercaderías	28.000
Clientes	21.000
Activo intangible (aplicación informática)	8.000
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>69.000</b>

Proveedores	33.000
Deudas a corto plazo	5.400
Provisión otras responsabilidades (1)	7.000
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>45.400</b>

(1)  $30.000 \times 0,15 + 50.000 \times 0,05$ .

### Determinación del crédito mercantil o de la diferencia negativa.

A partir de los datos de valoración de los activos y pasivos del ejercicio anterior.

Se pide: Determinar y contabilizar el crédito mercantil o la diferencia negativa bajo las siguientes hipótesis:

HIPÓTESIS 1: El costo de la combinación de negocios asciende a 25.000 u.m.

HIPÓTESIS 2: El costo de la combinación de negocios asciende a 22.000 u.m.

### Solución:

HIPÓTESIS 1:

Costo de la combinación	25.000
Valor de los activos y pasivos identificables: $69.000 - 45.400 =$	23.600
<b>CRÉDITO MERCANTIL</b>	<b>1.400</b>

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente	Propiedad, planta y equipo	12.000	
Activo corriente	Mercaderías	28.000	
Activo corriente	Clientes	21.000	
Activo no corriente	Activos intangibles	8.000	
Activo no corriente	Crédito mercantil	1.400	
Pasivo corriente	Proveedores		33.000
Pasivo corriente	Deudas a corto plazo		5.400
Pasivo no corriente	Provisiones para otras responsabilidades		7.000
Patrimonio	Capital social (1)		25.000

(1) Como la combinación se lleva a cabo mediante fusión por absorción, la sociedad X emitirá las acciones necesarias para pagar con ellas a los accionistas de la sociedad FJ.

## HIPÓTESIS 2:

Costo de la combinación	22.000
Valor de los activos y pasivos identificables: 69.000-45.400 =	23.600
DIFERENCIA NEGATIVA	1.600

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente	Propiedad, planta y equipo	12.000	
Activo corriente	Mercaderías	28.000	
Activo corriente	Clientes	21.000	
Activo no corriente	Activos intangibles	8.000	
Pasivo corriente	Proveedores		33.000
Pasivo corriente	Deudas a corto plazo		5.400
Pasivo no corriente	Provisiones para otras responsabilidades		7.000
Ingresos	Diferencia negativa en combinaciones de Negocios		1.600
Patrimonio	Capital social (1)		22.000

- (1) Como la combinación se lleva a cabo mediante fusión por absorción, la sociedad X emitirá las acciones necesarias para pagar con ellas a los accionistas de la sociedad FJ.

### Combinaciones de negocio. Fusión por absorción.

La sociedad X adquiere mediante fusión por absorción la totalidad del patrimonio de la sociedad FL cuyo valor en libros y valor razonable son los siguientes:

	Valor en libros	Valor razonable
Propiedad, planta y equipo	480.000	520.000
Mercaderías	145.000	140.000
Clientes	160.000	150.000
Créditos c.p.	50.000	50.000
Inversiones Financieras Temporales	35.000	45.000
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>870.000</b>	<b>905.000</b>
Deudas a L.P.	110.000	110.000
Deuda a c.p.	70.000	75.000
Proveedores	120.000	120.000
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>300.000</b>	<b>305.000</b>
<b>PATRIMONIO NETO</b>	<b>570.000</b>	<b>600.000</b>

El capital de la sociedad FL está compuesto por 30.000 acciones de 15 u.m. nominales. El valor razonable de la sociedad X es de 3.000.000 u.m. y su capital está dividido en 500.000 acciones de 5 u.m. nominales.

La relación de canje fijada es de 1 acción de la sociedad FL por 3 acciones de la sociedad X más 3 u.m. en efectivo (incluido el sobreprecio pactado).

El acuerdo de fusión se firma el 16.6.X1 momento a partir del cual pasa a tener el control de los activos y pasivos, aunque se inscribe en el Registro Mercantil y es oponible frente a terceros 1.7.X1.

En el proceso de fusión la sociedad X ha tenido los siguientes costos:

Estudios de viabilidad	6.000
Minutas de abogados	15.000
Honorarios de notario y registrador	1.000
Publicidad legal y confección de los títulos	3.000
Auditorías externas	5.000
Horas extras del departamento contable fiscal	10.000

Se pide: Contabilizar las operaciones de fusión en la sociedad absorbente y en la sociedad absorbida.

### **Solución:**

SOCIEDAD ABSORBENTE (Sociedad X). Aplica el método de adquisición, debiendo realizar las siguientes etapas:

- 1) Identificación de la empresa adquirente. En este caso la empresa adquirente es la sociedad X, que es la que entrega la contraprestación. Además su valor razonable (3.000.000 u.m.) es mayor que el valor razonable de la sociedad FL (600.000 u.m.)
- 2) Determinar la fecha de la adquisición. Es el momento en que el adquirente del negocio pasa a tener el control sobre el mismo, es decir, el 15.6.X1, con independencia de que la fusión no sea oponible frente a terceros hasta el 1.7.X1.
- 3) Cuantificar el costo de la combinación de negocios. Es la suma de los siguientes valores:

Valor de los activos entregados (1)	90.000
Valor de los instrumentos de patrimonio emitidos (2)	540.000
Costo directamente atribuibles a la combinación (3)	26.000
<b>TOTAL</b>	<b>656.000</b>

(1) Como la relación de canje es de 1 acción de FL (a) 3 acciones de X (b) + 3 u.m. [ $1 \times 20 (3 \times 6) + 3$ ], por las 30.000 acciones de FL, habrá que entregar, en efectivo  $30.000 \times 3 = 90.000$  u.m.

(a) Valor razonable/número de acciones =  $6.000.000/30.000 = 20$  u.m.

(b) Valor razonable/número de acciones =  $3.000.000/500.000 = 6$  u.m.

(2) Con la relación de canje anterior, por las 30.000 acciones de FL, la sociedad X tendrá que emitir 90.000 acciones de 5 u.m. nominales y una prima de emisión de 1 u.m.

(3) De los costos pagados por la sociedad X

Son atribuibles:

Minutas de abogados externos	21.000
Auditorías externas	5.000
<b>TOTAL</b>	<b>26.000</b>

No son atribuibles a la combinación de negocios:

- Gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio: honorarios de notarios y registrador, publicidad legal y confección de los títulos.
- Gastos internos: horas extras del departamento contable-fiscal.

4º. Valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos. Son los resultantes de la información sobre el valor razonable facilitada por el enunciado.

<b>Valor razonable</b>	
Propiedad, planta y equipo	520.000
Mercaderías	140.000
Clientes	150.000
Créditos CP	50.000
Inversiones Financieras Temporales	45.000
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>905.000</b>
Deuda LP	110.000
Deudas CP	75.000
Proveedores	120.000
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>305.000</b>

5°. Determinar el importe del crédito mercantil o de la diferencia negativa.

Costo de la combinación	656.000
Valor razonable de los activos y pasivos identificables (905.000 – 305.000)	=600.000
Crédito mercantil	56.000

El crédito mercantil (56.000 u.m.) por tanto, está integrado por dos componentes:

- El sobreprecio pagado por las acciones de la sociedad FL, ya que tiene un valor razonable de 20 u.m., pero van a recibir 3 acciones de 6 u.m. de valor razonable más 3 u.m. en efectivo (21): 30.000 acciones x 1 u.m. = 30.000 u.m.
- Los gastos atribuibles a la combinación: 26.000 u.m.

6°. Contabilización de la combinación de negocios en la contabilidad de la sociedad X.

Por la emisión de los instrumentos de capital (acciones)

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Acciones o participaciones emitidas (90.000 x 6)	540.000	
Patrimonio	Capital social (90.000 x 5)		450.000
Patrimonio	Prima de emisión o asunción (90.000 x 1)		90.000

Por el pago de los gastos atribuibles a la combinación: minutas de abogados, gastos de notario y registrador y auditorías externas.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Servicios de profesionales independientes (15.000 + 6.000 + 5.000)	26.000	
Activo corriente	Bancos		26.000

Por el pago de emisión de los instrumentos de patrimonio (acciones).

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Prima de emisión o asunción	4.000	
Activo corriente	Bancos		4.000

Por las horas extra del departamento contable-fiscal.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Gastos de personal	10.000	
Activo corriente	Bancos		10.000

Por la recepción de los activos y pasivos de la sociedad FJ

Clasificación Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente Propiedad, planta y equipo	520.000	
Activo corriente Mercaderías	140.000	
Activo corriente Clientes	150.000	
Activo corriente Créditos a corto plazo	50.000	
Activo corriente Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	45.000	
Activo no corriente Crédito Mercantil	56.000	
Pasivo corriente Proveedores		120.000
Pasivo corriente Deudas a corto plazo		75.000
Pasivo no corriente Deudas a largo plazo		110.000
Ingresos por servicios diversos (1)		26.000
Cuenta puente Socios de sociedad disuelta		630.000

(1) Los gastos directamente atribuibles a la combinación no son un gasto del ejercicio, sino que son un mayor costo de la combinación, por tanto, hay que compensar con una cuenta de ingresos los gastos imputados a resultados (cuenta servicios de profesionales independientes).

Por la entrega a los accionistas de FJ de las acciones de la sociedad X y el dinero resultante de la relación de canje.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Cuenta puente	Socios de sociedad disuelta	630.000	
Patrimonio	Acciones o participaciones emitidas		540.000
Activo corriente	Bancos		90.000

**SOCIEDAD ABSORBIDA (Sociedad FL):** Las normas internacionales de contabilidad establecen que las empresas que se extingan en la combinación de negocios, como sucede en el caso de la fusión por absorción, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos, cancelando las correspondientes partidas de activo, pasivo y patrimonio neto.

Por los ajustes correspondientes al valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad absorbida.

	Valor en libros	Valor razonable
Propiedad, planta y equipo	480.000	520.000
Mercaderías	145.000	140.000
Clientes	160.000	150.000
Créditos c.p	50.000	50.000
Inversiones Financieras Temporales	35.000	45.000
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>870.000</b>	<b>905.000</b>

Deudas a L.P.	110.000	110.000
Deuda a c.p.	70.000	75.000
Proveedores	120.000	120.000
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>300.000</b>	<b>305.000</b>

<b>PATRIMONIO NETO</b>	<b>570.000</b>	<b>600.000</b>
------------------------	----------------	----------------

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente	Propiedad, planta y equipo	40.000	
Patrimonio	Ajustes o resultados de fusión		40.000

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Ajustes o resultados de fusión	5.000	
Activo corriente	Mercaderías		5.000

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Ajustes o resultados de fusión	10.000	
Activo corriente	Clientes		10.000

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo corriente	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	
Patrimonio	Ajustes o resultados de fusión		10.000

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Ajustes o resultados de fusión	5.000	
Pasivo corriente	Deudas a corto plazo		5.000

Por el traspaso del activo y pasivo a la sociedad absorbente:

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Pasivo corriente	Proveedores	120.000	
Pasivo corriente	Deudas a corto plazo	75.000	
Pasivo no corriente	Deudas a largo plazo	110.000	
Cuenta puente Socios	Cuenta de fusión	600.000	
Activo no corriente	Propiedad, planta y equipo		520.000
Activo corriente	Mercaderías		140.000
Activo corriente	Clientes		150.000

Activo corriente	Créditos a corto plazo		50.000
Activo corriente	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		45.000

Por el reconocimiento del neto a los accionistas de la sociedad FL.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Capital social (30.000 x 15)	450.000	
Patrimonio	Reservas (570.000 – 450.000)	120.000	
Patrimonio	Resultados o ajustes de fusión	30.000	
Cuenta puente Socios	Cuenta de fusión		600.000

De esta forma quedan canceladas todas las cuentas en la contabilidad de la sociedad absorbida y los que eran accionistas de la sociedad FL pasan ahora a ser accionistas de la sociedad X.

También puede añadirse dos asientos adicionales en los que se recoge:

1º) La recepción de las acciones y el dinero de la sociedad X para su entrega a los accionistas de la sociedad FL.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo corriente	Bancos	90.000	
Cuenta puente	Acciones de la sociedad X	540.000	
Cuenta puente	Sociedad absorbente X, cuenta fusión		630.000

2º) La entrega de las acciones y el dinero a los accionistas de la sociedad FL.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Cuenta puente	Sociedad absorbente X, cuenta fusión	630.000	
Activo corriente	Bancos		90.000
Cuenta puente	Acciones de la sociedad X		540.000

## 4.20 SECCIÓN 20: Arrendamientos

<b>4.20.1 Estructura de la Sección</b>	<p>3 párrafos para el alcance</p> <p>5 párrafos para clasificación de los arrendamientos</p> <p>6 párrafos para Estados financieros de los arrendatarios: Arrendamientos financieros</p> <p>2 párrafos para Estados financieros de los arrendatarios: Arrendamientos operativos</p> <p>7 párrafos para Estados financieros de los arrendadores: Arrendamientos financieros</p> <p>8 párrafos para Estados financieros de los arrendadores: Arrendamientos operativos</p> <p>4 párrafos para transacciones de venta con arrendamiento posterior</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
--	--

## 4.20.2 Resumen del Estándar

Aplica para todo tipo de arrendamiento, excepto para: a) arrendamientos para uso o exploración de recursos minerales y otros recursos no renovables (Ver Sección 34, Actividades especiales), b) arrendamientos que estén comprendidos en la Sección 12, Otros temas relacionados con los instrumentos financieros, c) acuerdos de licencias para conceptos incluidos en la Sección 18, Activos intangibles distintos a la plusvalía, d) arrendamientos de propiedades de inversión, e) algunos activos biológicos (ver Sección 34), y f) los arrendamientos operativos que son onerosos.

En el arrendamiento, intervienen dos personas: Arrendador y Arrendatario. El arrendador es el dueño del bien arrendado. El arrendatario es quien toma en arrendamiento el bien. Los arrendamientos se clasifican en arrendamientos financieros y en arrendamientos operativos. Un arrendamiento se clasificará como financiero u operativo, según la esencia de la transacción y no de la forma del contrato.

*Arrendamiento financiero:* Es cuando se transfieren al arrendador todos los riesgos y ventajas del activo.

*Arrendamiento operativo:* Es cuando no se transfieren al arrendador todos los riesgos y ventajas del activo.

Los hechos que hacen que un arrendamiento sea financiero son: a) la propiedad del bien se transfiere al terminar el contrato de arrendamiento, b) el arrendatario tiene la opción de comprar el bien al finalizar el contrato, a un precio menor al valor razonable, c) el contrato de arrendamiento abarca la principal vida económica del bien, d) el valor presente de los cánones de arrendamiento es aproximadamente igual al valor razonable del activo, e) el activo arrendado es de naturaleza especializada.

*Aspectos contables para los arrendatarios en el arrendamiento financiero:* El valor que se paga por arrendamiento, durante el plazo pactado, se registra en el activo y en el pasivo. Se contabilizará por el menor monto entre el valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento y el valor razonable del activo. El valor presente debe calcularse utilizando la *tasa de interés implícita en el arrendamiento*. Si no se puede determinar, se usará la *tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario (párrafo 20.10)*. Los costos directos iniciales del arrendamiento aumentan el valor de las cuotas por pagar. El activo se depreciará durante el menor tiempo entre el término del arrendamiento y la vida útil del bien, según la política de depreciación que se tenga. Los pagos periódicos se distribuyen entre abono al pasivo y el gasto por intereses.

*Aspectos contables para los arrendadores en el arrendamiento financiero:* Se traslada el valor del bien arrendado a una cuenta por cobrar. Los costos directos iniciales del arrendamiento aumentan esta cuenta por cobrar. Los intereses que va a devengar el arrendador deben garantizarle una adecuada tasa de retorno periódica constante en la inversión neta efectuada. Los pagos periódicos se distribuyen entre abono a la cuenta por cobrar y el ingreso por intereses, utilizando el *método del interés efectivo* (ver párrafos 11.15 a 11.20 de la NIIF para Pymes).

*Aspectos contables para los arrendatarios en el arrendamiento operativo:* Los pagos por arrendamiento se registran en gastos sobre la base de línea recta. Puede suceder que los pagos se incrementen con el valor de inflación, según se haya pactado, por lo tanto, aumentan los gastos.

*Aspectos contables para los arrendadores en el arrendamiento operativo:* Los pagos recibidos por arrendamiento se registran en ingresos sobre la base de línea recta. Puede ocurrir que los pagos se incrementen con el valor de inflación, según se haya pactado; por lo tanto, aumentan los gastos.

Los activos arrendados se deprecian, según la política de depreciación para activos similares que tenga el arrendador.

### 4.20.3 Casos prácticos

#### Ponga a prueba su conocimiento

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos de contabilización e información financiera de los arrendamientos conforme 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 represente la respuesta correcta.

**Pregunta 1.** ¿Cuál de los siguientes acuerdos se contabiliza conforme a las exigencias de la Sección 20?

- (a) Los acuerdos de licencias para temas tales como películas, grabaciones en video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.
- (b) Los acuerdos que transfieren el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quede obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de estos activos.
- (c) Los acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.
- (d) Los arrendamientos que pueden dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de cláusulas contractuales que no estén relacionadas con cambios en el precio del activo arrendado, con cambios en las tasas de cambio de la moneda extranjera o con incumplimientos por una de las contrapartes.

**Pregunta 2.** Una entidad celebró, como arrendatario, un acuerdo de arrendamiento no cancelable por cinco días de un vehículo motorizado que posee una vida económica de cinco años y un valor residual de cero. Los pagos por arrendamiento ascienden a 180 u.m. por día. Al final del plazo del arrendamiento, el arrendatario devuelve el vehículo motorizado al arrendador.

El arrendamiento:

- (a) se contabiliza como un arrendamiento financiero de acuerdo con la Sección 20.
- (b) se contabiliza como un arrendamiento operativo de acuerdo con la Sección 20.
- (c) no se contabiliza de acuerdo con la Sección 20.

**Pregunta 3.** Una entidad celebró, como arrendatario, un arrendamiento no cancelable por dos años de un vehículo motorizado que posee una vida económica de cinco años y un valor residual de cero. Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento se aproxima al valor razonable del vehículo motorizado. La propiedad del vehículo motorizado pasa al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

El arrendamiento:

- (a) se contabiliza como un arrendamiento financiero de acuerdo con la Sección 20.
- (b) se contabiliza como un arrendamiento operativo de acuerdo con la Sección 20.
- (c) no se contabiliza de acuerdo con la Sección 20.

**Pregunta 4.** Un arrendamiento se puede calificar como:

- (a) un arrendamiento financiero por parte del arrendador y el arrendatario.
- (b) un arrendamiento operativo por parte del arrendador y el arrendatario.
- (c) un arrendamiento financiero por parte del arrendador y un arrendamiento operativo por parte del arrendatario.
- (d) todos los casos de (a) a (c) anteriores.
- (e) ninguno de los casos de (a) a (c) anteriores.

**Pregunta 5.** Un arrendamiento transfiere la propiedad del activo arrendado del arrendador al arrendatario al término del plazo, por un pago variable equivalente al valor razonable del activo en ese momento.

- (a) El arrendatario debe clasificar la operación como un arrendamiento financiero.
- (b) El arrendatario debe clasificar la operación como un arrendamiento operativo.
- (c) La clasificación del arrendamiento depende de otros hechos y circunstancias.

**Pregunta 6.** La depreciación de una máquina arrendada:

- (a) es reconocida por el arrendatario si el arrendador y el arrendatario clasificaron el arrendamiento como un arrendamiento financiero.
- (b) es reconocida por el arrendador si el arrendador y el arrendatario clasificaron el arrendamiento como un arrendamiento operativo.
- (c) no es reconocida por ninguna de las partes si el arrendador clasifica el arrendamiento como un arrendamiento financiero y el arrendatario, como un arrendamiento operativo.
- (d) todas las anteriores.

**Pregunta 7.** Un arrendatario pagó 2.000 u.m. a un intermediario para acordar un arrendamiento financiero. El arrendatario debe contabilizar los honorarios del intermediario:

- (a) reconociéndolos como un gasto en el periodo en que se incurrió en los honorarios (es decir, probablemente al inicio del arrendamiento).
- (b) incluyéndolos en el costo del activo arrendado.
- (c) difiriendo el reconocimiento del gasto y reconociendo los honorarios en los resultados de forma lineal durante el plazo del arrendamiento.

**Pregunta 8.** Una entidad celebra, como arrendatario, un arrendamiento por dos años de una máquina que tiene un valor razonable de 16.000 u.m., una vida económica de cuatro años y un valor como chatarra igual a cero. La renta de 8.500 u.m. anuales debe pagarse por anticipado cada año. El arrendatario tiene la opción de adquirir la máquina por 1 u.m. La opción puede ejercerse al final del plazo del arrendamiento, cuando el valor razonable de la máquina (estimado al inicio del arrendamiento) se calcula en 6.000 u.m.

Al comienzo del plazo de arrendamiento, el arrendador:

- (a) dará de baja la máquina y reconocerá un arrendamiento por cobrar de 16.000 u.m.
- (b) continuará reconociendo el importe en libros de la máquina sujeto al arrendamiento como una partida de propiedades, planta y equipo.

**Pregunta 9.** El 1 de enero de 20X0, una entidad celebró, como arrendatario, un arrendamiento operativo no cancelable por diez años de un edificio.

Conforme al acuerdo de arrendamiento, no se debe pagar importe alguno durante los primeros cinco años del arrendamiento. Los pagos por arrendamiento para los años que finalizan el 31 de diciembre de 20X5 a 20X9 ascienden a 5.000 u.m. anuales, pagaderas al final de cada periodo (es decir, el 31 de diciembre de cada año).

Al determinar los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X0, el arrendatario reconocerá:

- (a) 2.500 u.m. de gastos por arrendamiento.
- (b) cero.
- (c) 5.000 u.m.

**Pregunta 10.** El 1 de enero de 20X1, una entidad celebró un acuerdo para venderle una máquina a un banco y luego arrendársela por un periodo de tres años. En ese momento, los hechos principales sobre la máquina y el arrendamiento eran:

- Precio de venta = 200.000 u.m.
- Importe en libros = 70.000 u.m.
- Valor razonable = 200.000 u.m.
- Vida económica restante = tres años.
- Valor residual = cero.
- Pagos por arrendamiento = 77.606 u.m. por año (pagaderos al final de cada periodo, el 31 de diciembre de cada año).
- Tasa de interés implícita en el arrendamiento = 8 por ciento anual.

Al contabilizar el acuerdo, el vendedor-arrendatario reconocerá lo siguiente en la determinación de sus resultados para el periodo que finaliza el 31 de diciembre de 20X1:

- (a) ingresos por 130.000 u.m. (ganancia por la venta de la máquina) y gastos por 77.606 u.m. (gastos por arrendamiento).
- (b) gastos por 23.333 u.m. (depreciación) y 16.000 u.m. (costo financiero) (y ningún ingreso).
- (c) ingresos por 43.333 u.m. (ganancias diferidas y amortizadas por la venta de la máquina) y gastos por 23.333 u.m. (depreciación) y 16.000 u.m. (costo financiero).
- (d) ingresos por 43.333 u.m. (ganancias diferidas y amortizadas por la venta de la máquina) y gastos por 66.667 u.m. (depreciación) y 16.000 u.m. (costo financiero).

**Pregunta 11.** Los hechos son los mismos que en la pregunta 10. Sin embargo, en esta pregunta, la vida económica restante de la máquina es de 30 años y la cuota por arrendamiento es de 23.000 u.m. por cada año del plazo del arrendamiento, que es de tres años.

Al contabilizar el acuerdo, el vendedor-arrendatario reconocerá lo siguiente en la determinación de sus resultados para el periodo que finaliza el 31 de diciembre de 20X1:

- (a) ingresos por 130.000 u.m. (ganancia por la venta de la máquina) y gastos por 23.000 u.m. (gastos por arrendamiento).
- (b) gastos por 23.333 u.m. (depreciación) y 16.000 u.m. (costo financiero) (y ningún ingreso).

- (c) ingresos por 43.333 u.m. (ganancias diferidas y amortizadas por la venta de la máquina) y gastos por 2.333 u.m. (depreciación) y 16.000 u.m. (costo financiero).
- (d) ingresos por 43.333 u.m. (ganancias diferidas y amortizadas por la venta de la máquina) y gastos por 66.667 u.m. (depreciación) y 16.000 u.m. (costo financiero).

### Respuestas

- P1 (b) Conforme al párrafo 20.1, las respuestas (a), (c) y (d) están excluidas del alcance de la Sección 20.
- P2 (b) El arrendador mantiene riesgos y ventajas significativos inherentes a la propiedad del vehículo motorizado (por ejemplo, la expectativa de una operación rentable de dicho vehículo (y el riesgo de pérdidas por capacidad ociosa) luego del plazo del arrendamiento, y de ganancias o pérdidas por el cambio en el valor razonable de un vehículo motorizado) (véanse los párrafos 20.4 a 20.8).
- P3 (a) El arrendamiento transfiere, del arrendador al arrendatario, sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad del vehículo motorizado (por ejemplo, el riesgo de pérdidas por capacidad ociosa, y de ganancia o pérdida por el cambio en el valor razonable de un vehículo motorizado) (véanse los párrafos 20.4 a 20.8).
- P4 (d) El principio de la clasificación del arrendamiento es la misma para el arrendador y para el arrendatario: ¿transfiere el arrendamiento sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad del activo arrendado? (véase el párrafo 20.4). Sin embargo, la aplicación del principio a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen en la operación puede tener como consecuencia que el mismo arrendamiento se clasifique de distinta forma por arrendador y arrendatario. Este podría ser el caso, por ejemplo, si el arrendador se beneficiara de una garantía referida al valor residual, aportada por una parte no vinculada con el arrendatario.
- P5 (c) ¿Transfiere el arrendamiento sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad del activo arrendado? Si es así, el arrendamiento es un arrendamiento financiero. Si no es así, es un arrendamiento operativo. Es posible concebir circunstancias en las que cualquier clasificación resulte apropiada. Por ejemplo: Los hechos en la pregunta 5 derivan en una clasificación de arrendamiento financiero si (al inicio del arrendamiento) se espera que el valor razonable del activo arrendado sea cero al final del plazo del arrendamiento. En este caso, la participación del arrendador en el valor residual del activo arrendado es tan pequeña, que el arrendador no retiene riesgos ni ventajas significativos inherentes a la propiedad del activo arrendado.

Los hechos en la pregunta 5 derivan en una clasificación de arrendamiento operativo si (al inicio del arrendamiento) se espera que el valor razonable del activo arrendado sea significativo al final del plazo del arrendamiento. En este caso, el arrendador ha retenido una participación significativa en el valor residual del activo arrendado (es decir, el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad del activo arrendado).

- P6 (d) La clasificación del arrendamiento detallada en la respuesta 6(c) puede surgir si, por ejemplo, el arrendador se beneficia con una garantía de valor residual aportada por una parte no vinculada con el arrendatario.
- P7 (b) véase el párrafo 20.9.
- P8 (a) El arrendamiento es un arrendamiento financiero. Visto desde el inicio del arrendamiento, el arrendamiento transfiere, del arrendador al arrendatario, sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad del activo arrendado. Esto se pone en evidencia mediante la fijación del precio de la opción de compra (en 1 u.m.), lo que hace bastante factible que el arrendatario haga uso de la opción de adquirir el activo arrendado, que al final del plazo del arrendamiento, recién se encontrará en la mitad de su vida económica esperada.
- P9 (a) Cálculo:  $5.000 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 5 \text{ años} = 25.000 \text{ u.m. de pagos totales por arrendamiento durante el plazo del arrendamiento.}$   $25.000 \text{ u.m.} \div 10 \text{ años} = 2.500 \text{ u.m. de gastos anuales por arrendamiento operativo.}$
- P10 (d) El acuerdo constituye una transacción de venta con arrendamiento financiero posterior. Conforme al párrafo 20.33, el vendedor-arrendatario debe diferir la ganancia de 130.000 u.m. y amortizarla a lo largo del plazo del arrendamiento, que es de tres años (cálculo:  $\text{excedente de } 130.000 \text{ u.m.} \div 3 \text{ años} = 43.333 \text{ u.m. por año}$ ). El activo arrendado se deprecia a lo largo de su vida útil (cálculo:  $200.000 \text{ u.m.} \div 3 \text{ años} = 66.667 \text{ u.m.}$ ). El costo financiero es de 16.000 u.m. (cálculo  $8\% \times 200.000 \text{ u.m. recibidas del banco}$ ).
- P11 (a) El acuerdo es una transacción de venta con arrendamiento operativo posterior y los ingresos por la venta equivalen al valor razonable de la máquina. Conforme al párrafo 20.34, el vendedor-arrendatario debe reconocer de inmediato las 130.000 u.m. de ganancias obtenidas por la disposición. Según lo establecido en el párrafo 20.15, los pagos por arrendamiento se reconocen por el monto de 23.000 u.m. por año.

#### 4.20.4 Ponga en práctica su conocimiento

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento de los requerimientos para la contabilización e información financiera de los arrendamientos de acuerdo con la *NIF 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

---

El 1 de marzo de 20X1, la PYME A celebró, como arrendatario, un arrendamiento para adquirir un vehículo motorizado. El valor razonable (precio de venta) del automóvil es de 23.010 u.m. y la PYME A incurrió en 990 u.m. de gastos legales relacionados con el contrato.

El plazo del arrendamiento es de 36 meses y la tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 0,75 por ciento mensual.

Al final del plazo del arrendamiento, la propiedad del vehículo motorizado se transfiere automáticamente al arrendatario. Al momento de celebrar el arrendamiento, era bastante factible que la PYME A adquiriera el vehículo motorizado al finalizar el plazo del arrendamiento.

El cronograma de arrendamiento anexo al acuerdo de arrendamiento se detalla en el Apéndice.

La vida útil del vehículo motorizado es de cuatro años, con un valor residual de cero. La PYME A deprecia los vehículos motorizados de forma lineal.

**Elabore un extracto que muestre de qué manera el arrendamiento podría presentarse en los estados financieros de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2.**

## Apéndice al caso práctico 1

<b>Cronograma de arrendamiento</b>					
<b>Periodo</b>	<b>Fecha</b>	<b>Pagos por intereses u.m.</b>	<b>Pago de principal u.m.</b>	<b>Pago total u.m.</b>	<b>Saldo a pagar u.m.</b>
0	01-mar-X1	–	–	–	24.000,00
1	31-mar-X1	180,00	583,19	763,19	23.416,81
2	30-abr-X1	175,63	587,57	763,19	22.829,24
3	31-may-X1	171,22	591,97	763,19	22.237,26
4	30-jun-X1	166,78	596,41	763,19	21.640,85
5	31-jul-X1	162,31	600,89	763,19	21.039,96
6	31-ago-X1	157,80	605,39	763,19	20.434,57
7	30-sep-X1	153,26	609,93	763,19	19.824,64
8	31-oct-X1	148,68	614,51	763,19	19.210,13
9	30-nov-X1	144,08	619,12	763,19	18.591,01
10	31-dic-X1	139,43	623,76	763,19	17.967,25
11	31-ene-X2	134,75	628,44	763,19	17.338,81
12	28-feb-X2	130,04	633,15	763,19	16.705,66
13	31-mar-X2	125,29	637,90	763,19	16.067,75
14	30-abr-X2	120,51	642,69	763,19	15.425,07
15	31-may-X2	115,69	647,51	763,19	14.777,56
16	30-jun-X2	110,83	652,36	763,19	14.125,20
17	31-jul-X2	105,94	657,25	763,19	13.467,95
18	31-ago-X2	101,01	662,18	763,19	12.805,76
19	30-sep-X2	96,04	667,15	763,19	12.138,61
20	31-oct-X2	91,04	672,15	763,19	11.466,46
21	30-nov-X2	86,00	677,20	763,19	10.789,26
22	31-dic-X2	80,92	682,27	763,19	10.106,99
23	31-ene-X3	75,80	687,39	763,19	9.419,60
24	28-feb-X3	70,65	692,55	763,19	8.727,05
25	31-mar-X3	65,45	697,74	763,19	8.029,31
26	30-abr-X3	60,22	702,97	763,19	7.326,34
27	31-may-X3	54,95	708,25	763,19	6.618,09
28	30-jun-X3	49,64	713,56	763,19	5.904,53
29	31-jul-X3	44,28	718,91	763,19	5.185,62
30	31-ago-X3	38,89	724,30	763,19	4.461,32
31	30-sep-X3	33,46	729,73	763,19	3.731,59
32	31-oct-X3	27,99	735,21	763,19	2.996,38

33	30-nov-X3	22,47	740,72	763,19	2.255,66
34	31-dic-X3	16,92	746,28	763,19	1.509,39
35	31-ene-X4	11,32	751,87	763,19	757,51
36	28-feb-X4	5,68	757,51	763,19	0,00

## Respuesta al caso práctico 1

[Extracto del] Estado de situación financiera de la PYME A al 31 de diciembre de 20X2

	Nota	20X2	20X1
<b>ACTIVOS</b>			
<b>Activos no corrientes</b>			
Propiedades, planta y equipo	8	13.000 u.m. (a)	19.000 u.m. (b)
...			
<b>PATRIMONIO Y PASIVOS</b>			
<b>Pasivos no corrientes</b>			
Préstamos a largo plazo	12	1.509 u.m. (c)	10.107 u.m. (d)
...			
<b>Pasivos corrientes</b>			
Parte corriente de préstamos a largo plazo	12	8.598 u.m. (e)	7.860 u.m. (f)
...			

[Extracto del] Estado del resultado integral de la PYME A al 31 de diciembre de 20X2

	Nota	20X2	20X1
...			
Costos financieros		(1.298) (g)	(1.599)(h)
...			

[Extracto del] Estado de flujos de efectivo de la PYME A al 31 de diciembre de 20X2

	Nota	20X2	20X1
<b>Flujos de efectivo por actividades de operación</b>			
Intereses pagados		(1.298) (i)	(1.599) (j)
...			
<b>Flujos de efectivo por actividades de financiación</b>			
Pago de pasivos derivados de arrendamientos financieros		(7.860) (k)	(6.033) (l)

[Extracto de las] Notas de la PYME A para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X2

## Nota 1: Políticas contables

### *Arrendamientos*

En su inicio, el arrendamiento se clasifica como operativo o financiero. Los arrendamientos financieros transfieren, del arrendador al arrendatario, sustancialmente todos los riesgos y las ventajas de la propiedad. Todos los demás arrendamientos se clasifican como operativos.

Al comienzo del plazo de arrendamiento, los derechos de uso según arrendamientos financieros se reconocen como partidas de propiedades, planta y equipo al valor razonable al inicio del arrendamiento. Se reconoce un pasivo correspondiente por las obligaciones bajo un arrendamiento financiero para realizar pagos del arrendamiento a favor del arrendador.

Cada uno de los pagos mínimos por el arrendamiento se divide en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente. La carga financiera se distribuye de manera que se genere una tasa de interés periódica constante sobre el saldo restante del pasivo. Las cuotas contingentes se reconocen como gastos en la determinación de resultados del periodo en el que se incurrieron.

### *Propiedades, planta y equipo*

Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método lineal. Los vehículos motorizados se deprecian a la tasa del 25 por ciento anual.

## Nota 8: Propiedades, planta y equipo

Equipo de Transporte	20X2 u.m.	20X1 u.m.
1 de enero		
Costo	24.000	–
Depreciación acumulada	(5.000)	–
Importe en libros	19.000	–
Adiciones	–	24.000 (m)
Depreciación	(6.000) (n)	(5.000) (o)
31 de diciembre	13.000	19.000

### Analizado de la siguiente forma:

Costo	24.000	24.000
Depreciación acumulada	(11.000) (p)	(5.000)
Importe en libros	13.000	19.000

### Nota 12 Préstamos a largo plazo

<i>Obligación por el arrendamiento financiero</i>	20X2 u.m.	20X1 u.m.
<b>Futuros pagos por arrendamiento</b>		
en 12 meses	9.158 (q)	9.158 (q)
entre uno y cinco años	1.526 (r)	10.685 (s)
más de cinco años	–	–
Total	10.684	19.842
Costos financieros futuros	(577) (t)	(1.875) (u)
Pasivo de arrendamiento	10.107	17.967
Analizado de la siguiente forma:		
Parte corriente	8.598 (e)	7.860 (f)
Parte a largo plazo	1.509 (c)	10.107 (d)
Pasivo de arrendamiento total	10.107	17.967

Los pasivos del arrendamiento están garantizados con la maquinaria relacionada (véase la nota 8).

### Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) 23.010 u.m. de valor razonable + 990 u.m. de costos directos iniciales = 24.000 u.m. de costo del vehículo motorizado. 24.000 u.m. ÷ 48 meses de vida útil = 500 u.m. de

- depreciación mensual.  $500 \text{ u.m.} \times 22 \text{ meses}$  (es decir, de marzo de 20X1 a diciembre de 20X2) = 11.000 u.m. de depreciación acumulada.  $24.000 \text{ u.m. de costo menos } 11.000 \text{ u.m. de depreciación acumulada} = 13.000 \text{ u.m. de importe en libros.}$
- (b)  $23.010 \text{ u.m. de valor razonable} + 990 \text{ u.m. de costos directos iniciales} = 24.000 \text{ u.m. de costo del vehículo motorizado.}$   $24.000 \text{ u.m.} \div 48 \text{ meses de vida útil} = 500 \text{ u.m. de depreciación mensual.}$   $500 \text{ u.m.} \times 10 \text{ meses}$  (es decir, de marzo de 20X1 a diciembre de 20X1) = 5.000 u.m. de depreciación acumulada en 20X8.  
 $24.000 \text{ u.m. de costo menos } 5.000 \text{ u.m. de depreciación acumulada} = 19.000 \text{ u.m. de importe en libros.}$
- (c) Capital reembolsable después del 31 de diciembre de 20X3 (es decir, 1.509,39 u.m. del Apéndice).
- (d) Capital reembolsable después del 31 de diciembre de 20X2 (es decir, 10.106,99 u.m. del Apéndice).
- (e)  $10.106,99 \text{ u.m. de capital el } 31 \text{ de diciembre de } 20X1 \text{ menos } 1.509,39 \text{ u.m. de capital reembolsable después del } 31 \text{ de diciembre de } 20X2$  (véase el Apéndice).
- (f)  $17.967,25 \text{ u.m. de capital el } 31 \text{ de diciembre de } 20X1 \text{ menos } 10.106,99 \text{ u.m. de capital reembolsable después del } 31 \text{ de diciembre de } 20X2$  (véase el Apéndice).
- (g)  $134,75 \text{ u.m. (véase la columna de interés del Apéndice)} + 130,04 \text{ u.m.} + 125,29 \text{ u.m.} + 120,51 \text{ u.m.} + 115,69 \text{ u.m.} + 110,83 \text{ u.m.} + 105,94 \text{ u.m.} + 101,01 \text{ u.m.} + 96,04 \text{ u.m.} + 91,04 \text{ u.m.} + 86,00 \text{ u.m.} + 80,92 \text{ u.m.} = 1.298,06 \text{ u.m.}$
- (h)  $180,00 \text{ u.m. (véase la columna de interés en el Apéndice)} + 175,63 \text{ u.m.} + 171,22 \text{ u.m.} + 166,78 \text{ u.m.} + 162,31 \text{ u.m.} + 157,80 \text{ u.m.} + 153,26 \text{ u.m.} + 148,68 \text{ u.m.} + 144,08 \text{ u.m.} + 139,43 \text{ u.m.} = 1.599 \text{ u.m.}$
- (i)  $134,75 \text{ u.m. (véase la columna de interés del Apéndice)} + 130,04 \text{ u.m.} + 125,29 \text{ u.m.} + 120,51 \text{ u.m.} + 115,69 \text{ u.m.} + 110,83 \text{ u.m.} + 105,94 \text{ u.m.} + 101,01 \text{ u.m.} + 96,04 \text{ u.m.} + 91,04 \text{ u.m.} + 86,00 \text{ u.m.} + 80,92 \text{ u.m.} = 1.298,06 \text{ u.m.}$
- (j)  $180,00 \text{ u.m. (véase la columna de interés en el Apéndice)} + 175,63 \text{ u.m.} + 171,22 \text{ u.m.} + 166,78 \text{ u.m.} + 162,31 \text{ u.m.} + 157,80 \text{ u.m.} + 153,26 \text{ u.m.} + 148,68 \text{ u.m.} + 144,08 \text{ u.m.} + 139,43 \text{ u.m.} = 1.599 \text{ u.m.}$
- (k)  $763,19 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 12 \text{ meses (de enero a diciembre de } 20X2) = 9.158,28 \text{ u.m.}$   $9.158,28 \text{ u.m. menos } 1.298,06 \text{ u.m. de interés (véase (i) arriba)} = 7.860,22 \text{ u.m. de reembolsos de capital.}$
- (l)  $763,19 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 10 \text{ meses (de marzo a diciembre de } 20X1) = 7.631,90 \text{ u.m.}$   
 $7.631,90 \text{ u.m. menos } 1.599 \text{ u.m. de interés (véase (j) arriba)} = 6.032,90 \text{ u.m. de reembolsos de capital.}$
- (m)  $23.010 \text{ u.m. de valor razonable} + 990 \text{ u.m. de costos directos iniciales} = 24.000 \text{ u.m. de costo del vehículo motorizado.}$
- (n)  $500 \text{ u.m.} \times 12 \text{ meses}$  (es decir, de enero a diciembre de 20X2) = 6.000 u.m. de gasto de depreciación.
- (o)  $500 \text{ u.m.} \times 10 \text{ meses}$  (es decir, de marzo a diciembre de 20X1) = 5.000 u.m. de gasto de depreciación.
- (p)  $500 \text{ u.m.} \times 22 \text{ meses}$  (es decir, de marzo de 20X1 a diciembre de 20X2) = 11.000 u.m. de depreciación acumulada.
- (q)  $763,19 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 12 \text{ meses (de enero a diciembre)} = 9.158,28 \text{ u.m.}$

- (r) 763,19 u.m. de pagos por arrendamiento x 2 meses (enero y febrero de 20X3) = 1.526,38 u.m.
- (s) 763,19 u.m. de pagos por arrendamiento x 14 meses (de enero de 20X2 a febrero de 20X3) = 10.684,66 u.m.
- (t) 75,80 u.m. (véase la columna de interés en el Apéndice) + 70,65 u.m. + 65,45 u.m. + 60,22 u.m. + 54,95 u.m. + 49,64 u.m. + 44,28 u.m. + 38,89 u.m. + 33,46 u.m. + 27,99 u.m. + 22,47 u.m. + 16,92 u.m. + 11,32 u.m. + 5,68 u.m. = 577,72 u.m.
- (u) 134,75 u.m. (véase la columna de interés en el Apéndice) + 130,04 u.m. + 125,29 u.m. + 120,51 u.m. + 115,69 u.m. + 110,83 u.m. + 105,94 u.m. + 101,01 u.m. + 96,04 u.m. + 91,04 u.m. + 86,00 u.m. + 80,92 u.m. + 75,80 u.m. + 70,65 u.m. + 65,45 u.m. + 60,22 u.m. + 54,95 u.m. + 49,64 u.m. + 44,28 u.m. + 38,89 u.m. + 33,46 u.m. + 27,99 u.m. + 22,47 u.m. + 16,92 u.m. + 11,32 u.m. + 5,68 u.m. = 1.875,78 u.m.

## Caso práctico 2

---

En 20X1, la PYME B celebró, como arrendatario, los siguientes acuerdos de arrendamiento:

### *Arrendamiento 1*

El 1 de enero de 20X1, la PYME celebró un acuerdo para venderle un edificio de fábrica a un banco y luego arrendárselo por un periodo de 30 años. En ese momento, los hechos principales sobre el edificio y el arrendamiento eran:

Precio de venta = 500.000 u.m.

Importe en libros = 150.000 u.m.

Valor razonable = 500.000 u.m.

Vida económica restante = 30 años.

La PYME B planea usar el activo durante toda su vida económica.

Valor residual = cero.

Pagos por arrendamiento = 44.414 u.m. por año (pagaderos al final de cada periodo, el 31 de diciembre de cada año).

Tasa de interés implícita en el arrendamiento = 8 por ciento anual.

### *Arrendamiento 2*

El 1 de enero de 20X1, la PYME B celebró un arrendamiento para adquirir una máquina. En ese momento, los hechos principales sobre la máquina y el arrendamiento eran:

Valor razonable = 100.000 u.m.

Vida económica = diez años.

La PYME B planea usar el activo durante toda su vida económica.

Valor residual = cero.

Plazo inicial del arrendamiento = cinco años.

El arrendatario tiene la opción de renovar el arrendamiento por otros cinco años.

Pagos por arrendamiento; plazo inicial = 23.190 u.m. por año (pagaderos por anticipado el 1 de enero de cada año).

Pagos por arrendamiento; periodo de renovación = 1 u.m. por año (pagaderos por anticipado el 1 de enero de cada año).

Tasa de interés implícita en el arrendamiento = 8 por ciento anual.

### Arrendamiento 3

El 1 de enero de 20X1, la PYME B celebró un acuerdo de arrendamiento para el uso de un edificio de administración durante un periodo de nueve años. En ese momento, los hechos principales sobre el edificio y el arrendamiento eran:

Valor razonable = 250.000 u.m.

Vida económica restante = 50 años.

Pagos por arrendamiento 20X1 a 20X5 = cero.

Pagos por arrendamiento 20X6 a 20X9 = 59.000 u.m. por año (pagaderos por anticipado el 1 de enero de cada año).

### Arrendamiento 4

El 30 de junio de 20X1, la PYME B celebró un acuerdo para venderle el edificio ocupado por su personal de ventas a un banco y luego arrendárselo por un periodo de dos años. En ese momento, los hechos principales sobre el edificio y el arrendamiento eran:

Precio de venta = 50.000 u.m.

Importe en libros = 45.000 u.m.

Valor razonable = 50.000 u.m.

Vida económica restante = cinco años.

Pagos por arrendamiento = 12.700 u.m. por año (pagaderos al final de cada periodo, el 1 de julio de cada año).

**Elabore asientos contables para registrar los arrendamientos en los libros contables de la PYME B para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.**

### Respuesta al caso práctico 2

---

#### Arrendamiento 1

1 de enero de 20X1

DB	Efectivo	500.000 u.m.	
CR	Propiedades, Planta y Equipo (edificio)		150.000 u.m.

CR	Ganancia diferida		350.000 u.m.
----	-------------------	--	--------------

*Para reconocer la venta del edificio de fábrica.*

DB	Propiedades, Planta y Equipo (edificio arrendado)	500.000 u.m.	
CR	Pasivo de arrendamiento financiero		500.000 u.m.

*Para reconocer el arrendamiento financiero.*

31 de diciembre de 20X1

DB	Resultados (costo financiero)	40.000 u.m.(a)	
DB	Pasivo de arrendamiento financiero	4.414 u.m.	
CR	Efectivo		44.414 u.m.

*Para distribuir los pagos mínimos por el arrendamiento en dos partes que representan, respectivamente, la carga financiera para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1 y la reducción del pasivo pendiente el 31 de diciembre de 20X1.*

DB	Resultados; gasto de depreciación (salvo que se reconozca como parte del costo de un activo)	16.667 u.m. (b)	
CR	Propiedades, Planta y Equipo (edificio arrendado)		16.667 u.m.

*Para reconocer la depreciación del edificio de fábrica arrendado para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.*

DB	Ganancia diferida y amortizada	11.667 u.m.(c)	
CR	Resultados (ganancia diferida y amortizada)		11.667 u.m.

*Para reconocer la amortización de la ganancia diferida para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.*

## Arrendamiento 2

1 de enero de 20X1

DB	Propiedades, Planta y Equipo (máquina arrendada)	100.000 u.m.	
CR	Pasivo de arrendamiento financiero		100.000 u.m.

*Para reconocer el arrendamiento financiero.*

DB	Pasivo de arrendamiento financiero	23.190 u.m.	
CR	Efectivo		23.190 u.m.

*Para reconocer el pago mínimo por arrendamiento.*

31 de diciembre de 20X1

DB	Resultados (costo financiero)	6.145 u.m.(d)	
CR	Pasivo de arrendamiento financiero		6.145 u.m.

*Para reconocer la carga financiera para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.*

DB	Resultados; gasto de depreciación (salvo que se reconozca como parte del costo de un activo)	10.000 u.m.(e)	
CR	Propiedades, Planta y Equipo (edificio)		10.000 u.m

*Para reconocer la depreciación de la máquina arrendada para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.*

### Arrendamiento 3

31 de diciembre de 20X1

DB	Resultados (gastos por arrendamiento operativo)	26.222 u.m.(f)	
CR	Pasivo (gasto por arrendamiento operativo acumulado)		26.222 u.m.

*Para reconocer la acumulación del gasto por arrendamiento operativo por el uso del edificio de administración arrendado.*

### Arrendamiento 4

30 de junio de 20X1

DB	Efectivo	50.000 u.m.	
CR	Propiedades, Planta y Equipo (edificio)		45.000 u.m.
CR	Resultados (ganancias obtenidas por la disposición del edificio)		5.000 u.m.

*Para reconocer la venta del edificio.*

31 de diciembre de 20X1

DB	Resultados (gastos por arrendamiento operativo)	6.350 u.m.(g)	
CR	Efectivo		6.350 u.m.

*Para reconocer la acumulación del gasto por arrendamiento operativo por el uso del edificio arrendado.*

## Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- $500.000 \text{ u.m.} \times 8\% = 40.000 \text{ u.m.}$
- $500.000 \text{ u.m.} \div 30 \text{ años} = 16.667 \text{ u.m.}$
- $350.000 \text{ u.m. de ganancia diferida} \div 30 \text{ años} = 11.667 \text{ u.m.}$
- $(100.000 \text{ u.m. en el reconocimiento inicial, menos } 23.190 \text{ u.m. pagadas el 1 de enero de } 20X1) \times 8\% = 6.145 \text{ u.m.}$
- $100.000 \text{ u.m.} \div 10 \text{ años} = 10.000 \text{ u.m.}$  La vida útil de la máquina es de diez años porque es bastante factible que el arrendatario renueve el arrendamiento al final del plazo inicial del arrendamiento.
- $59.000 \text{ u.m.} \times 4 \text{ años} = 236.000 \text{ u.m.} \div 9 \text{ años de plazo del arrendamiento} = 26.222 \text{ u.m. de gastos anuales por arrendamiento operativo.}$
- $12.700 \text{ u.m.} \times 6 \div 12 \text{ meses} = 6.350 \text{ u.m.}$

Fuente.- Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.21 SECCIÓN 21: Provisiones y contingencias

<b>4.21.1 Estructura de la Sección</b>	<p>3 párrafos para el alcance</p> <p>3 párrafos para reconocimiento inicial</p> <p>3 párrafos para medición inicial</p> <p>2 párrafos para medición posterior</p> <p>1 párrafo para pasivos contingentes</p> <p>1 párrafo para activos contingentes</p> <p>4 párrafos para información a revelar</p> <p>Un Apéndice denominado Guía para el reconocimiento y la medición de provisiones</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
--	---

### 4.21.2 Resumen del Estándar

Aplica para todas las provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, con excepción de las provisiones establecidas en las Secciones 20, 23, 28 y 29 de la NIIF para Pymes.

No aplica a los contratos pendientes de ejecución, a menos que sean contratos onerosos.

Las provisiones son pasivos de cuantía o vencimientos inciertos.

*Reconocimiento inicial de las provisiones:* Una provisión se reconoce cuando la entidad tiene una obligación presente, como resultados de hechos pasados; es probable que tenga que desprenderse de recursos para pagar la obligación y el monto de la erogación se pueda estimar fiablemente.

*Registro de las provisiones:* Las provisiones se registran debitando el gasto y acreditando un pasivo.

*Medición inicial de las provisiones:* Una entidad medirá una provisión como la mejor estimación de la cantidad necesaria para liquidar la obligación a una fecha de corte de los estados financieros. El párrafo 27.1, de esta Sección, expresa: "La mejor estimación es el importe que una entidad pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del periodo sobre el que se informa o para transferirla a un tercero en esa fecha". Este párrafo contempla también "...cuando el efecto del valor en el tiempo del dinero resulte significativo, el importe de la provisión será el valor presente de los importes que se espera sean requeridos para liquidar la obligación..."

*Medición posterior de las provisiones:* Las provisiones se cargarán solamente por el valor por el cual fueron constituidas. El valor de las provisiones se revisa al cierre del periodo sobre el que se informa, haciendo los ajustes a que haya lugar.

*Pasivos contingentes:* Un pasivo contingente se origina cuando hay una obligación posible pero incierta, también cuando no se reúnen los dos últimos requisitos para ser considerado como una provisión. Los pasivos contingentes no se reconocen como pasivos, pero deben revelarse, excepto que sea remota la posibilidad de la salida de recursos.

*Activos Contingentes:* Un activo contingente se origina cuando es probable la entrada de beneficios económicos a la entidad. Los activos contingentes no se reconocen como activos, pero deben revelarse, excepto que sea remota la posibilidad de entrada de recursos. Cuando la entrada de recursos sea prácticamente cierta, no es un activo contingente sino un activo cierto que debe contabilizarse.

*Contrato de carácter oneroso:* Un contrato de carácter oneroso es todo aquel contrato en el cual los costes inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

### Ejemplo:

Una entidad toma en alquiler un terreno por 10 años por un valor anual de 50.000 u.m. La entidad ya no usa el terreno, por lo que lo arrienda por 30.000 u.m anuales, durante 10 años. El máximo beneficio económico recuperable son los 30.000 anuales durante 10 años.

Se pregunta: ¿Existe contrato oneroso?. ¿Cuáles los posibles reconocimientos?

Existe un contrato de arrendamiento de tipo legal firmado por 10 años. Es una obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que da origen a la misma; Existe una posible salida de recursos por 200.000, porque a pesar de obtener beneficio económico de 300.000, el alquiler se debe pagar por 500.000.

Se debe reconocer la provisión en los Estados financieros por el importe de los costos inevitables (200.000) que se derivan del arrendamiento del terreno.

Ejemplos de provisiones: Pasivos por garantías, litigios, reembolsos a clientes, contratos onerosos (que generan pérdidas) y las reestructuraciones y cierres de plantas.

Pasivo contingente es:

- a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien.

La expresión **pasivo contingente** designa a aquellos posibles pasivos que no cumplen los criterios necesarios para reconocerse como provisión.

- b) Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente debido a que:

- No es **probable** que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien
- El importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

### Diferencia entre provisiones y pasivos de carácter contingente

La diferencia entre las provisiones y los pasivos contingentes se debe al diferente grado de incertidumbre.

Todas las provisiones son de naturaleza contingente, ya que existe incertidumbre sobre su importe definitivo o sobre el momento de su vencimiento.

Análisis de la evidencia disponible	Provisión	Pasivo contingente
Probabilidad de existencia de la obligación actual > 50%	Si la estimación es fiable, se dotará provisión	Si la estimación no es fiable, se informará en la memoria (NEF)
Probabilidad de existencia de la obligación actual < 50%	No se dotará provisión	Se informará en la memoria
Probabilidad de existencia de la obligación actual remota	No se dotará provisión	No se informará en la memoria

## Medición

### *Mejor estimación*

El importe por el que se reconocerá la provisión ha de ser la mejor estimación posible, a la fecha del balance, del desembolso futuro necesario para cancelar la obligación presente.

La provisión se valora antes de impuestos. La mejor estimación será el importe, evaluado de forma racional, que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación o transferirla a un tercero, a la fecha del balance.

Las incertidumbres que rodean la estimación del importe para reconocer la provisión se tratan de distinta forma, según las circunstancias de cada caso:

Caso de una provisión que se refiere a una población importante de casos individuales.

Se utiliza el método estadístico del valor esperado, por el cual se calcula el promedio de todos los posibles desenlaces ponderados por su probabilidad asociada.

### Ejemplo

Una empresa vende sus productos con garantía de reparación por defectos de fabricación hasta 6 meses después de la compra. Se estima que si se detectaran defectos de fabricación en todos los productos, los costes de reparación ascenderían a:

- 6.000 euros si los defectos fueran menores.
- 24.000 euros si los defectos fueran importantes.

### Mejor estimación

Según la experiencia de la empresa, junto con las expectativas futuras, se estima que:

- No aparecerán defectos en un 75% de los productos vendidos.
- Un 20 % de los defectos serán menores.
- Un 5% de los defectos serán importantes.

### Solución:

El valor esperado del coste de las reparaciones será:

$(75\% \text{ de cero}) + (20\% \text{ de } 6.000) + (5\% \text{ de } 24.000) = 2.400 \text{ euros}$

### Utilización de valor esperado

#### Ejemplos

##### Ejemplo 1 juicios legales

Una empresa tiene 100 demandas judiciales similares, cada una de ellas por un valor de u.m 1.000.000

### Medición

De acuerdo al estudio jurídico, de las demandas el 40% se ganan y no tienen ningún costo y el 60% tienen probabilidad de perderlas, con un costo para cada caso perdido de u.m \$1.000.000.

### Solución:

$(40\% \times 100 \times 0) + (60\% \times 100 \text{ casos} \times \text{u.m } 1.000.000) = \text{u.m } 60.000.000$ , éste es el valor de la provisión

### Ejemplo 2:

- En razón de la garantía otorgada, una entidad se obliga a reemplazar piezas defectuosas del activo. Cada reemplazo cuesta u.m 1.000.000
- Experiencia: 30% de probabilidades de un reemplazo, 50% de dos reemplazos y 20% de tres.
- El efecto más probable es dos reemplazos, con un costo total de u.m 2.000.000
- Efecto más probable: u.m 2.000.000
- Valor esperado:  $(30\% \times \text{u.m}1.000.000) + (50\% \times 2.000.000) + (20\% \times 3.000.000) = \text{u.m} 1.900.000$
- No obstante ser éste el promedio, se aconseja tomar como valor esperado de la provisión por garantía u.m 2.000.000, por ser más probable que ocurra.

### Provisiones

Debe reconocerse una provisión cuando se cumplan las siguientes tres condiciones:

- La empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado.
- Es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación.
- Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

### Ejemplo 3:

La empresa ha rescindido su contrato laboral a un grupo de trabajadores de su nómina.

Los trabajadores han interpuesto demandas laborales por considerar el despido improcedente, las pretensiones son de 900.000 euros. Año 1.

En el año 2 los asesores laborales del departamento de personal estiman que existe un alto grado de probabilidad de que el fallo judicial sea desfavorable para la empresa y de que el pago de las indemnizaciones correspondientes se realice antes de cuatro meses. No se pudo conciliar.

El coste estimado de las indemnizaciones asciende a 320.000 euros.

Transcurridos tres meses, se condena a la empresa al pago de las indemnizaciones por un importe de 315.000 euros. La empresa no apelará.

Se pregunta:

1. ¿En qué momento hay pasivo contingente?
2. ¿Cuándo y por qué monto se reconoce la provisión?
3. ¿Cuándo y por qué monto se reconoce el pasivo?

### Respuestas:

1. En el año 1 se revela el pasivo contingente indicando pretensiones.
2. En el año 2 se reconoce provisión por 320.000 euros, concepto asesores
3. En el año 2 tres meses después se reconoce pasivo por 315.000 euros

### 4.21.3 Preguntas, respuestas y casos prácticos

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado correcto.

**Pregunta 1.** Una provisión es:

- (a) un pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto.
- (b) una obligación posible como consecuencia de sucesos pasados, cuya cuantía o vencimiento es incierto.
- (c) un ajuste al importe en libros de activos (por ejemplo, atribuible al deterioro del valor o a la improbable recuperación).

**Pregunta 2.** Una entidad sólo reconocerá una provisión cuando:

- (a) la entidad tenga una obligación presente como resultado de un suceso pasado.
- (b) sea probable (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación.
- (c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.
- (d) se apliquen todas las condiciones de (a) a (c).
- (e) se apliquen sólo las condiciones de (a) y (b).

**Pregunta 3.** Una entidad mide una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa. Cuando la provisión involucra a una población importante de partidas, la estimación del importe:

- (a) reflejará una ponderación de todos los posibles desenlaces en función de sus probabilidades asociadas.
- (b) se determina como el desenlace individual más probable.
- (c) puede ser el desenlace individual más probable. No obstante, la entidad también deberá considerar los otros desenlaces posibles.

**Pregunta 4.** Una entidad mide una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa. Cuando la provisión surge de una única obligación, la estimación del importe:

- (a) reflejará una ponderación de todos los posibles desenlaces en función de sus probabilidades asociadas.
- (b) se determina como el desenlace individual más probable.
- (c) es el desenlace individual más probable ajustado para tener en cuenta el efecto de otros desenlaces posibles.

**Pregunta 5.** Un fabricante ofrece garantías a los compradores de su producto en el momento de realizar sus adquisiciones. En virtud de las condiciones del contrato de venta, el fabricante se compromete a subsanar, por medio de la reparación o de la sustitución de los productos, los defectos de fabricación que se pongan de manifiesto en el transcurso de un año desde el momento de la transacción. Sobre la base de la experiencia, es probable (es decir, con mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) que se presenten algunas reclamaciones en el periodo de garantía.

A lo largo de 20X1, se realizaron ventas por 10.000.000 u.m. de forma uniforme.

Al 31 de diciembre de 20X1, se espera que los desembolsos por reparaciones y sustituciones de productos en garantía vendidos en 20X1 se efectúen el 50 por ciento en 20X1 y el 50 por ciento en 20X2. Para simplificar, supongamos que todas las salidas de beneficios económicos de 20X2 relacionadas con reparaciones y sustituciones de productos en garantía se efectuaron el 30 de junio de 20X2.

La experiencia indica que el 95 por ciento de los productos vendidos no requieren reparaciones en garantía, el 3 por ciento de los productos vendidos requieren reparaciones menores que cuestan el 10 por ciento del precio de venta y el 2 por ciento de los productos vendidos requieren reparaciones importantes o sustitución que cuestan el 90 por ciento del precio de venta. La entidad no tiene motivos para creer que las reclamaciones futuras por la garantía serán diferentes de lo que indica la experiencia.

Al 31 de diciembre de 20X1, el factor de descuento adecuado para los flujos de efectivo que se espera que se produzcan el 30 de junio de 20X2 es de 0,95238. Además, el factor de ajuste por riesgo adecuado para reflejar las incertidumbres en las estimaciones del flujo de efectivo es un incremento del 6 por ciento en los flujos de efectivo esperados ponderados por la probabilidad.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad reconoce una provisión por garantías medida a un valor de:

- (a) 0 u.m.
- (b) 210.000 u.m.
- (c) 222.600 u.m.
- (d) 113.300 u.m.
- (e) 106.000 u.m.

**Pregunta 6.** Una entidad es la parte demandada en un litigio por infracción de patente. Los abogados de la entidad creen que hay un 30 por ciento de probabilidad de que el tribunal desestime el caso y de que la entidad no deba incurrir en salidas de beneficios económicos. Sin embargo, si el tribunal falla a favor del demandante, los abogados creen que hay un 20 por ciento de probabilidad de que la entidad tenga que pagar 200.000 u.m. (importe exigido por el demandante) por daños y perjuicios y un 80 por ciento de probabilidad de que tenga que pagar 100.000 u.m. (importe otorgado recientemente por el mismo juez en un caso similar) por daños y perjuicios. Es poco probable que haya otros desenlaces.

Se espera que el tribunal emita el fallo a fines de diciembre de 20X2. No hay indicios de que el demandante esté dispuesto a llegar a un acuerdo extrajudicial.

Para reflejar las incertidumbres en las estimaciones del flujo de efectivo, se considera adecuado un factor de ajuste por riesgo del 7 por ciento en los flujos de efectivo esperados ponderados por la probabilidad.

Una tasa de descuento adecuada es del 10 por ciento por año.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad reconoce una provisión por el litigio medida a un valor de:

- (a) 0 u.m.
- (b) 100.000 u.m.
- (c) 89.880 u.m.
- (d) 81.709 u.m.

**Pregunta 7.** Los hechos son iguales a los de la Pregunta 6. Sin embargo, en esta pregunta, debido a circunstancias extremadamente excepcionales, puede esperarse que la revelación de cierta información sobre el caso requerida por los párrafos 21.14 a 21.16 perjudique seriamente la posición de la entidad en la disputa sobre la supuesta infracción de patente.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad:

- (a) no debería reconocer una provisión, pero sí revelar la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones que han llevado a tomar tal decisión.
- (b) debería reconocer una provisión medida al importe determinado en la Pregunta 6 y revelar la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones que han llevado a tomar tal decisión.
- (c) debería reconocer una provisión medida al importe determinado en la Pregunta 6 y revelar la información requerida en los párrafos 21.14 a 21.16.

**Pregunta 8.** Los hechos son iguales a los de la Pregunta 6. Sin embargo, en este ejemplo, los abogados de la entidad creen que hay un 60 por ciento de probabilidad de que el tribunal desestime el caso y la entidad no tenga que incurrir en salidas de beneficios. Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad:

- (a) reconoce una provisión medida al valor de 100.000 u.m.
- (b) reconoce una provisión medida al valor de 48.000 u.m.
- (c) reconoce una provisión medida al valor de 46.691 u.m.
- (d) revela un pasivo contingente (y no reconoce ninguna provisión en su estado de situación financiera).

**Pregunta 9.** El 20 de febrero de 20X5, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros de la entidad del 31 de diciembre de 20X4, un tribunal ordenó a la entidad el pago de daños por 120.000 u.m. en concepto de liquidación definitiva de un juicio por infracción de patentes contra la entidad iniciado por uno de sus competidores. La infracción de patente tuvo lugar en 20X3. El importe por daños otorgado al competidor superó significativamente el monto de 10.000 u.m. a 30.000 u.m. que la entidad esperaba, justificadamente, tener que pagar a lo largo del caso. La entidad no impugnará la sentencia.

En sus estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X3, la entidad informó un pasivo de 20.000 u.m para el litigio; esta estimación se realizó adecuadamente, en función de toda la evidencia disponible al momento en que los estados financieros se autorizaran para su publicación.

En sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X4, la entidad:

- (a) reexpresa la información comparativa al 31 de diciembre de 20X3 (es decir, reexpresión retroactiva de un error de un periodo anterior).

- (b) mide la provisión al 31 de diciembre de 20X4 a un valor de 120.000 u.m. (información comparativa de 20X3: 20.000 u.m.) (es decir, es un cambio en una estimación contable en los estados financieros de 20X4).
- (c) mide la provisión al 31 de diciembre de 20X4 a un valor de 20.000 u.m. (información comparativa de 20X3: 20.000 u.m.) y registra el efecto de la liquidación superior a la esperada en los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X5 (es decir, contabiliza de forma prospectiva el cambio en una estimación contable en el periodo en el que se determinó el importe de liquidación definitivo).

**Pregunta 10.** Al 31 de diciembre de 20X1, una entidad tiene pendiente una demanda contra una compañía aseguradora. Se espera que el tribunal emita el fallo a fines de diciembre de 20X2. A la fecha sobre la que se informa (31 de diciembre de 20X1), el desenlace del caso es incierto.

Los abogados de la entidad creen que hay un 70 por ciento de probabilidad de que la entidad gane el caso. También creen que hay un 20 por ciento de probabilidad de que la entidad reciba una indemnización de 200.000 u.m. (importe exigido por la entidad) y un 80 por ciento de probabilidad de que reciba una indemnización de 100.000 u.m. (importe otorgado recientemente por el mismo juez en un caso similar). Es poco probable que haya otros desenlaces.

Para reflejar las incertidumbres en las estimaciones del flujo de efectivo, se considera adecuado un factor de ajuste por riesgo del 7 por ciento en los flujos de efectivo esperados ponderados por la probabilidad.

Una tasa de descuento adecuada es del 10 por ciento por año. Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad:

- (a) reconoce un activo medido al valor de 100.000 u.m.
- (b) reconoce un activo medido al valor de 84.000 u.m.
- (c) reconoce un activo contingente medido al valor de 81.709 u.m.
- (d) revela un activo contingente (y no reconoce ningún activo en su estado de situación financiera).

### **Respuestas**

- P1 (a) véase el motivo en el párrafo 21.1.
- P2 (d) véase el motivo en el párrafo 21.4.

- P3 (a) véase el motivo en el párrafo 21.7(a).
- P4 (c) véase el motivo en el párrafo 21.7(b).
- P5 (e) cálculo:  $30.000 \text{ u.m.} + 180.000 \text{ u.m.} = \text{valor esperado de } 210.000 \text{ u.m.}$   
 $210.000 \text{ u.m.} \times \text{ajuste por riesgo de } 1,06 = 222.600 \text{ u.m.}$   
 $222.600 \text{ u.m.} \times 50\% \text{ a liquidar en } 20X2 = 111.300 \text{ u.m.}$   
 $111.300 \text{ u.m.} \times \text{factor de descuento de } 0,95238 \text{ durante } 6 \text{ meses} = 106.000 \text{ u.m.}$
- P6 (d) cálculo:  $28.000 \text{ u.m. (es decir, } 70\% \text{ de probabilidad de que se produzca el desenlace} \times 20\% \times 200.000 \text{ u.m.)} + 56.000 \text{ u.m. (es decir, } 70\% \text{ de probabilidad de que se produzca el desenlace} \times 80\% \times 100.000 \text{ u.m.)} = \text{valor esperado de } 84.000 \text{ u.m.}$   
 $84.000 \text{ u.m.} \times \text{ajuste por riesgo de } 1,07 = 89.880 \text{ u.m.}$   
 $89.880 \text{ u.m.} \div \text{factor de descuento de } 1,1 = 81.709 \text{ u.m.}$
- P7 (b) véase el motivo en el párrafo 21.17.
- P8 (d) véase el motivo en el párrafo 21.15.
- P9 (b) La orden judicial es un hecho que implica ajuste (véase el párrafo 32.5(a)).
- P10 (d) véase el motivo en el párrafo 21.16.

Fuente: Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para Pymes.

#### 4.21.4 Ponga en práctica su conocimiento

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información de provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes 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

---

La PYME A ofrece garantías a los compradores de su producto en el momento de realizar sus adquisiciones. En virtud de las condiciones del contrato de venta, la PYME A se compromete a subsanar, por medio de la reparación o de la sustitución de los productos, los defectos de fabricación que se pongan de manifiesto en el transcurso de un año desde el momento de la transacción. Sobre la base de la experiencia, es probable (es decir, con mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) que se presenten algunas reclamaciones en el periodo de garantía.

Al 31 de diciembre de 20X1, la PYME A reconoció de forma adecuada una provisión por garantías de 50.000 u.m.

La PYME A incurrió y cargó 140.000 u.m. contra la provisión por garantías en 20X2. De este importe, 80.000 u.m. se relacionaba con garantías por las ventas hechas en 20X2. El incremento, surgido por el paso del tiempo, durante 20X2 en el importe descontado reconocido como provisión al 31 de diciembre de 20X2 es de 2.000 u.m.

Al 31 de diciembre de 20X2, la PYME A estimó de la siguiente manera la probabilidad de incurrir en desembolsos en 20X3 para cubrir sus obligaciones de garantía al 31 de diciembre de 20X2:

- 5 por ciento de probabilidad de 400.000 u.m.
- 20 por ciento de probabilidad de 200.000 u.m.
- 50 por ciento de probabilidad de 80.000 u.m.
- 25 por ciento de probabilidad de 20.000 u.m.

Para simplificar, supongamos que los flujos de efectivo de 20X3 relacionados con reparaciones y sustituciones de productos en garantía se efectúan, en promedio, el 30 de junio de 20X3.

Una tasa de descuento adecuada es del 10% por año. El factor de ajuste por riesgo adecuado para reflejar las incertidumbres en las estimaciones del flujo de efectivo es un incremento del 6 por ciento en los flujos de efectivo esperados ponderados por la probabilidad.

La PYME A también es la parte demandada en un litigio por infracción de patente. Sus abogados creen que hay un 70 por ciento de probabilidad de que la PYME A gane el caso. Sin embargo, si el tribunal falla a favor del demandante, los abogados creen que hay un 60 por ciento de probabilidad de que la entidad tenga que pagar 2.000.000 u.m. (importe exigido por el demandante) por daños y perjuicios y un 40 por ciento de probabilidad de que tenga que pagar 1.000.000 u.m. (importe otorgado recientemente por el mismo juez en un caso similar) por daños y perjuicios. Otros importes por daños y perjuicios son poco probables.

Se espera que el tribunal emita el fallo a fines de diciembre de 20X3. No hay indicios de que el demandante esté dispuesto a llegar a un acuerdo extrajudicial.

Para reflejar las incertidumbres en las estimaciones del flujo de efectivo, se considera adecuado un factor de ajuste por riesgo del 7 por ciento en los flujos de efectivo.

Una tasa de descuento adecuada es del 10% por año.

### **Elabore asientos para registrar la provisión en los registros contables de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2.**

#### **Respuesta al caso práctico 1**

##### **En 20X2**

DB	Resultados (costo financiero)	2.000 u.m.	
CR	Provisión (garantías)		2.000 u.m.

*Para reconocer la reversión del descuento en 20X2 respecto de la provisión por garantías reconocida en 20X1.*

DB	Provisión (garantías)	52.000 u.m.(a)	
DB	Resultados (garantías por ventas de 20X1)	8.000 u.m.(b)	
DB	Resultados (garantías por ventas de 20X2)	80.000 u.m.	
CR	Efectivo		140.000 u.m.

*Para reconocer el desembolso por garantías en 20X2.*

##### **Al 31 de diciembre de 20X2**

DB	Resultados (garantías)	106.000 u.m.(c)	
CR	Provisión (garantías)		106.000 u.m.

*Para reconocer la provisión por garantías al 31 de diciembre de 20X2.*

### **Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:**

- Saldo de 50.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X1 más el incremento en el importe de 2.000 u.m. debido al paso del tiempo = 52.000 u.m.
- Un cargo adicional en los resultados relacionado con las garantías de 20X1 dado que la provisión hecha fue de 52.000 u.m., pero el importe real incurrido y cargado relacionado con las garantías de 20X1 fue de 60.000 u.m. (importe total cargado en el periodo menos el importe relacionado con las garantías por las ventas de 20X2 = 140.000 u.m. menos 80.000 u.m. = 60.000 u.m.), es decir, 60.000 u.m. menos 52.000 u.m. = 8.000 u.m.
- Importe en libros de la provisión por garantías al 31 de diciembre de 20X2:

<i>Flujos de efectivo esperados ponderados por la probabilidad</i>	<i>Incluido el ajuste por riesgo de 6%</i>	<i>Tasa de descuento</i>	<i>Factor de descuento</i>	<i>Valor presente</i>
105.000 u.m.(d)	111.300 u.m.	10% por año	0,95238 (al 5% durante 6 años)	106.000 u.m.

(d) Flujos de efectivo esperados ponderados por la probabilidad:

400.000 u.m. × 5%	=	20.000 u.m.
200.000 u.m. × 20%	=	40.000 u.m.
80.000 u.m. × 50%	=	40.000 u.m.
20.000 u.m. × 25%	=	5.000 u.m.
<b>Total</b>		<b>105.000 u.m.</b>

**Nota:** Teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, es probable que la PYME A defienda con éxito el caso judicial. La PYME A tiene una obligación posible y, por consiguiente, un pasivo contingente. No se registran asientos en el libro diario por el caso judicial que la PYME A defiende; no se reconoce ningún importe por pasivos contingentes (véase el párrafo 21.12). Sin embargo, es necesario revelar la información correspondiente (véase el párrafo 21.15).

## Caso práctico 2

Los hechos son iguales a los del caso práctico 1.

**Elabore un extracto que muestre de qué manera las provisiones y los pasivos contingentes podrían presentarse y revelarse en los estados financieros consolidados de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2.**

### Respuesta al caso práctico 2

**Extracto del estado consolidado de situación financiera de la PYME A al 31 de diciembre de 20X2:**

#### Nota 1: Políticas contables

##### *Provisiones*

Se reconoce una provisión cuando la entidad tiene una obligación presente a la fecha sobre la que se informa, surgida de un suceso pasado, es probable que para la liquidación sea necesario transferir beneficios económicos y pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. Una provisión se mide como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa. La mejor estimación es el importe que una entidad

pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del periodo sobre el que se informa o para transferirla a un tercero en esa fecha. Ésta se determina utilizando los flujos de efectivo esperados ponderados por la probabilidad, los cuales se ajustan para reflejar las incertidumbres en las estimaciones de flujo de efectivo y se descuentan para reflejar el valor temporal del dinero utilizando una tasa de descuento libre de riesgo antes de impuestos basada en bonos del estado con el mismo plazo que las salidas de efectivo esperadas.

## Nota 20: Provisiones

Se reconoce una provisión para cubrir las reclamaciones esperadas en los productos vendidos con una garantía de un año. La entidad se compromete a subsanar, por medio de la reparación o de la sustitución de los productos, los defectos de fabricación que se pongan de manifiesto en el transcurso de un año a partir de la fecha de la venta. El importe en libros de la provisión por garantías se estima al final del periodo sobre el que se informa utilizando valores esperados ponderados por la probabilidad, sobre la base de la experiencia y teniendo en cuenta todas las circunstancias que hayan afectado a la calidad de los productos.

La provisión por garantías se desglosa de la siguiente manera:

Descripción	Garantías (u.m.)
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X1	50.000
Reversión del descuento	2.000
Adiciones relativas al año anterior	8.000
Adiciones relativas al año actual	186.000
Liquidado en el periodo	(140.000)
Importes no utilizados revertidos	-
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X2	<u>106.000</u>
Desglose:	
Corrientes	106.000
No corrientes	-
	<u>106.000</u>

## Nota 21: Pasivos contingentes

En 20X2, se iniciaron acciones legales contra la PYME A por infracción de patente. El demandante exige una indemnización de 2.000.000 u.m. por la supuesta

infracción. La gerencia ha recurrido al asesoramiento legal para esta cuestión y cree que la demanda carece de base. Los abogados de la entidad están seguros de que el tribunal fallará a favor de la PYME A y que no se otorgará ninguna indemnización por daños y perjuicios al demandante.

No se reconoce ningún importe en los estados financieros por este pasivo posible, cuya existencia dependerá del desenlace de las acciones judiciales.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.22 SECCIÓN 22: Pasivos y patrimonio

<p><b>4.22.1 Estructura de la Sección</b></p>	<p>2 párrafos para el alcance</p> <p>4 párrafos para clasificación y reconocimiento de instrumentos de pasivo y de patrimonio</p> <p>4 párrafos para emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio.</p> <p>6 párrafos para Instrumentos financieros de patrimonio</p> <p>2 párrafos para Distribuciones a los propietarios</p> <p>1 párrafo para Participaciones no controladoras y transacciones en acciones de una subsidiaria consolidada.</p> <p>Un Apéndice denominado Ejemplo de la contabilización de deuda convertible por parte del emisor.</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
---	---

### 4.22.2 Resumen del Estándar

Esta sección establece los principios para la clasificación de los instrumentos financieros como lo son pasivo o patrimonio y aborda la contabilidad de los instrumentos de patrimonio emitidos a individuos y otras partes que actúan en su capacidad como inversionistas en instrumentos de patrimonio.

*Definiciones*

*Pasivo:* Es una obligación presente de la empresa debido a eventos anteriores, y para la cancelación la empresa deberá desprenderse de recursos de la entidad que conlleven a beneficios económicos.

*Patrimonio:* Es el interés residual en los activos de una empresa, luego de deducir todos sus pasivos. Incluye las inversiones realizadas por la propietarios de la empresa más los incrementos de dicha inversión, ganadas mediante las operaciones rentables y conservadas para el uso en las operaciones de la empresa, menos las reducciones a las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y las distribuciones a los socios o propietarios.

### *Clasificación de un instrumento como pasivo o patrimonio*

Algunos instrumentos financieros que cumplen la definición de pasivo se clasifican como patrimonio porque representan el interés residual de los activos netos de la entidad:

- a. *Instrumentos con Opción de Venta:* Son aquellos que le dan al poseedor el derecho de vender ese instrumento al emisor por efectivo u otro activo financiero o que el emisor vuelve a rescatar o recomprar automáticamente en el momento de un evento futuro incierto o la muerte o retiro del poseedor del instrumento. La sección 22.4 clasifica las características que debe cumplir el instrumento para poder ser clasificado como instrumento de patrimonio.
- b. Instrumentos o componentes de instrumentos que estén subordinados a todas las demás clases de instrumentos que se clasifiquen como patrimonio si le imponen a la empresa la obligación de venderle a terceros parte de la participación proporcional de los activos Netos de la empresa solamente en el momento de liquidación.

Instrumentos que se clasifican como pasivos en lugar de patrimonio:

- a. Si en el momento de liquidación la distribución de los activos netos esta sujeta a una cantidad máxima (techo).
- b. Instrumentos con opción de venta si cuando se practica la venta, el poseedor recibe la participación proporcional de los activos netos de la empresa (medidos de acuerdo con este IFRS). Sin embargo si el poseedor tiene el derecho de una cantidad medida con alguna otra base, instrumento se clasificara como pasivo.
- c. Si se obliga a la empresa a efectuar pagos al poseedor antes de la liquidación, como es el caso de los dividendos obligatorios.
- d. El instrumento con opción de venta se clasifica como patrimonio en los estados financieros de la subsidiaria se clasifica como pasivo en los estados financieros consolidados del grupo.
- e. Las acciones preferentes que estipulan un rescate obligatorio, por parte del emisor, por una cantidad fija o determinable a una fecha futura fija o determinable, o le da al poseedor el derecho de requerir que el emisor rescate el instrumento o después de una fecha particular por una cantidad fija o determinable.

### *Emisión original de acciones o de otros instrumentos de patrimonio:*

- Se reconoce como patrimonio cuando: la entidad emite esos instrumentos; y otra parte está obligada a proveer efectivo u otros recursos a la empresa a cambio por los instrumentos.
- Medición: al valor razonable del efectivo o de los otros recursos recibidos o por cobrar, neto de los costos directos de la emisión de los instrumentos de patrimonio.
- Caso especial: se difiere el pago y el valor del dinero en el tiempo es material: la medición inicial se tiene que hacer sobre la base del valor presente.
- Contabilización de las transacciones con instrumentos de patrimonio: los costos de transacción se deducen del patrimonio, neto de cualquier beneficio relacionado con impuestos a los ingresos.
- Presentación de los incrementos en el patrimonio que surgen de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio: en el estado de posición financiera, según sea determinado por las leyes aplicables

### *Venta de opciones, derechos y garantías:*

Aplican los mismos principios que para la emisión original de acciones u otros instrumentos similares.

### *Dividendos en acciones*

- La capitalización o emisión de bonos de acciones es la emisión de nuevas acciones a los accionistas en proporción a sus acciones anteriores.

- La división de acciones, es la división de las acciones existentes de la entidad en múltiples acciones.
- Estos dos casos, que son bastante comunes, no cambian el patrimonio de la entidad.
- La entidad tiene que reclasificar las cantidades dentro según sea requerido por las leyes aplicables.

#### *Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares*

- En la emisión de deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares, que contienen tanto un componente pasivo como un componente patrimonio, la entidad tiene que asignar los resultados entre el componente pasivo y el componente patrimonio.
- Para hacer la asignación, la entidad determina primero la cantidad del componente pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga una característica de conversión o un componente de patrimonio asociado similar.
- La entidad tiene que asignar la cantidad residual como componente de patrimonio.
- Los costos de transacción se tienen que asignar entre el componente deuda y el componente patrimonio, haciéndolo con base en sus valores razonables relativos.
- La entidad no puede revisar la asignación en un período subsiguiente.
- En los períodos posteriores a cuando fueron emitidos los instrumentos, la entidad tiene que reconocer sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente pasivo y la cantidad principal pagable en la maduración, como gasto adicional por intereses, usando el método del interés efectivo.

#### *Acciones de tesorería*

- Acciones propias en cartera son los instrumentos de patrimonio de la empresa que han sido emitidos e inmediatamente adquiridos por la entidad.
- La entidad tiene que deducir del patrimonio el valor razonable de la consideración dada por las acciones de tesorería.
- La entidad no puede reconocer, en utilidad o pérdida, ganancia o pérdida en la compra, venta, emisión o cancelación de las acciones de tesorería.

#### *Distribuciones a los propietarios*

- La entidad tiene que reducir el patrimonio por la cantidad de las distribuciones realizadas a sus propietarios (El poseedor de un instrumento de patrimonio) netos de cualquier beneficios por impuestos a los ingresos relacionados.
- Cuando en lugar de efectivo se distribuyan activos que no sean efectivo, la obligación de la distribución la contabiliza como pasivo medido al valor razonable de los activos a ser distribuidos.

#### *Interés no-controlante y transacciones en acciones de la subsidiaria consolidada*

- En los estados financieros consolidados, el interés no-controlante en los activos netos de la subsidiaria se incluye en el patrimonio.
- La entidad tiene que tratar los cambios en el interés controlante que la matriz tiene en la subsidiaria y que no resultan en pérdida de control, como transacciones con los tenedores del patrimonio en su capacidad como tenedores del patrimonio.
- De acuerdo con ello, el valor en libros del interés no-controlante se tiene que ajustar para reflejar el cambio en el interés que la matriz tiene en los activos netos de la subsidiaria.
- Cualquier diferencia entre la cantidad por la cual se ajuste el interés no controlante y el valor razonable de la consideración pagada o recibida, si la hay, se tiene que reconocer directamente en patrimonio y se tiene que atribuir a los tenedores del patrimonio de la matriz.
- La entidad no puede reconocer ganancia o pérdida en esos cambios.
- Como resultado de tales transacciones la entidad no puede reconocer ningún cambio en los valores en libros de los activos (incluyendo la plusvalía) o de los pasivos.

### 4.22.3 Casos prácticos<sup>28</sup>

#### Instrumentos de patrimonio. Acciones propias

- La sociedad X adquiere 4.000 acciones propias de 10 u.m. nominales al 250%. Posteriormente vende 1.000 de esas acciones al señor Jota al 280% con unos gastos por minutas de abogados de 2.000 u.m. Más tarde transmite otras 1.500 acciones al señor Zeta al 245% con unos gastos de 1.000 u.m. Finalmente decide reducir capital por las restantes 1.500 acciones al no encontrar ningún inversor interesado en su adquisición.
- Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior.

#### Solución:

Por la compra de las acciones propias.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Acciones propias en situaciones especiales (4.000 x 10 x 250%)	100.000	
Activo corriente	Bancos		100.000

Por la venta de la acción del señor Jota.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo corriente	Bancos $\{(1.000 \times 10 \times 280\%) - 2.000\}$	26.000	
Patrimonio	Acciones propias en situaciones especiales (1.000 x 10 x 250%)		25.000
Patrimonio	Reservas voluntarias		1.000

Por la venta de las acciones del señor Zeta.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo corriente	Bancos $\{(1.500 \times 10 \times 245\%) - 1.500\}$	35.250	
Patrimonio	Acciones propias en situaciones especiales		37.500
Patrimonio	Reservas voluntarias	2.250	

<sup>28</sup> JIMÉNEZ, José Javier. NIC-NIIF Supuestos Prácticos. Actualícese.com, 2011 páginas 173 en adelante.

Por la reducción de capital

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Capital social (1.500 x 10)	15.000	
Patrimonio	Reservas voluntarias	22.500	
Patrimonio	Acciones propias en situaciones especiales (1.500 x 10 x 250%)		37.500

- La sociedad X ha adquirido 10.000 acciones de una sociedad cotizada en la bolsa de Londres, a 20 libras por acción y con un tipo de cambio de 1 libra = 1,8 u.m. Ante la desfavorable evolución de los tipos de cambio de la libra frente a la u.m., la sociedad contrata un seguro de cambio a 1,5 u.m. por libra.

Al cierre del ejercicio la cotización de las acciones es de 22 libras, pero el tipo de cambios es de 1 libra = 1,4 u.m.

Ante la escasa revalorización de las acciones, en el ejercicio siguiente la sociedad X decide vender las mismas cuando la cotización es de 22 libras y el tipo de cambio de 1 libra = 1,35 u.m.

- Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior, sabiendo que el tipo impositivo del impuesto sobre beneficios es del 30% y que la cobertura cumple los tres requisitos exigidos por las normas internacionales de contabilidad para que sea considerada como una cobertura contable:
  - Designación formal de la cobertura en el momento inicial.
  - Documentación de la relación de cobertura.
  - Eficacia de la cobertura.

**Solución:** Por la adquisición de las acciones.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (10.000 x 20 x 1,8)	360.000	
Activo corriente	Bancos		360.000

Al cierre del ejercicio la pérdida de la sociedad es:

Valor de adquisición		360.000
Valor razonable a 31.12	10.000 x 22 x 1,4	308.000
	Deterioro	52.000

Pero de esa pérdida, una parte está cubierta como consecuencia del seguro de cambio contratado por la sociedad X, que asume la pérdida derivada de la reducción del tipo de cambio hasta 1,5 u.m. por libra. Por lo tanto sólo contabilizará la pérdida no cubierta que es la diferencia entre el valor de adquisición y el valor asegurado:

Valor de adquisición		360.000
Valor asegurado	$10.000 \times 22 \times 1,5$	330.000
	Perdida no cubierta	30.000

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Pérdidas por deterioro de participantes en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras empresas	30.000	
Activo no corriente	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		30.000

Por el resto de la pérdida, la sociedad contabiliza la cobertura imputándola directamente al patrimonio neto.

Valor asegurado	$10.000 \times 22 \times 1,5$	330.000
Valor razonable a 31.12	$10.000 \times 22 \times 1,4$	308.000
	Pérdida cubierta	22.000

Por el registro de la pérdida cubierta.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura	22.000	
Patrimonio	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero		22.000

Por el efecto impositivo del asiento anterior.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero ( $22.000 \times 0,3$ )	6.600	
Pasivo no corriente	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.600

Por la venta

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo corriente	Bancos (10.000 x 22 x 1,35)	297.000	
Gastos	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas <sup>(1)</sup>	33.000	
Activo no corriente	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		330.000

<sup>(1)</sup> Esta pérdida, sin embargo, no es de la empresa ya que está cubierta con el seguro. La sociedad X ya ha registrado toda la pérdida que le es atribuible (360.000 - 330.000 = 22.000) como la pérdida adicional que aparece ahora, están cubiertas con el instrumento de cobertura.

Por el registro de la pérdida cubierta.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo no corriente	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura (1)	11.000	
Patrimonio	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero		11.000

Valor razonable a 31.12	10.000 x 22 x 1.4	308.000	
Precio de venta	10.000 x 22 x 1,35	297.000	
	Pérdida cubierta	11.000	

Por el efecto impositivo del asiento anterior

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero (11.000 x 0.3)	3.300	
Pasivo no corriente	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.300

Al haberse vendido los títulos, todo lo que se incluyó en el patrimonio neto en este ejercicio o en el anterior, relacionado con la cobertura, hay que imputarlo ahora a resultados.

Cuenta beneficios por coberturas, imputación en el año anterior	22.000
Cuenta beneficios por coberturas, imputación en este ejercicio	11.000
Ingresos totales imputados al patrimonio neto	33.000

Por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias de los ingresos imputados al patrimonio neto.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Patrimonio	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	33.000	
Ingresos	Diferencias positivas de cambio		33.000

Por el efecto impositivo del asiento anterior.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Pasivo no corriente	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (33.000 x 0.3)	9.900	
Patrimonio	Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero		9.900

Por el cobro derivado de la cancelación de la cobertura

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Activo corriente	Bancos	33.000	
Activo corriente	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura		33.000

## 4.23 SECCIÓN 23: Ingresos de actividades ordinarias

<b>4.23.1 Estructura de la Sección</b>	<p>2 párrafos para el Alcance</p> <p>5 párrafos para Medición de los ingresos de actividades ordinarias</p> <p>2 párrafos para Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias</p> <p>4 párrafos para Ventas de bienes</p> <p>3 párrafos para Prestación de servicios</p> <p>4 párrafos para Contratos de construcción</p> <p>7 párrafos para Método del porcentaje de terminación</p> <p>2 párrafos para Intereses, regalías y dividendos</p> <p>3 párrafos de información a revelar</p> <p>1 Apéndice con Ejemplos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias según los principios de la Sección 23</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
--	---

### 4.23.2 Resumen del Estándar

**Alcance:** Aplica para la contabilización de los ingresos ordinarios provenientes de: a) venta de bienes (producidos o comprados para ser vendidos sin ninguna transformación), b) prestación de servicios, c) contratos de construcción (en los que la entidad es contratista), y d) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que originan ingresos por intereses, regalías o dividendos. Los ingresos originados, en transacciones contempladas en otras Secciones de la NIIF para Pymes, no se tratan en esta sección.

**Medición de los ingresos de actividades ordinarias:** Los ingresos ordinarios se miden por el valor razonable del valor recibido o por recibir. El valor razonable tiene en cuenta los descuentos comerciales, los descuentos por pronto pago y las rebajas por volumen en ventas. Los ingresos ordinarios no incluyen los valores recaudados o por recaudar del impuesto sobre las ventas que debe girarse al respectivo Gobierno.

**Pago diferido:** Cuando se venden bienes o servicios a crédito y se difiere su pago en varios periodos y no se cobran intereses, las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo constituyen una transacción financiera. Por lo tanto, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. La misma situación se presenta cuando se cobran intereses a una tasa inferior a la del mercado. En estos casos, según el párrafo 23.5 de esta sección, "La tasa de interés imputada, será de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar: a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar, o b) la tasa de interés que iguala el importe nominal del instrumento con el precio de venta en efectivo actual de los bienes o servicios". En consecuencia, la diferencia entre valor presente de todos los cobros futuros y el valor del ingreso por actividades ordinarias constituye intereses.

**Intercambios de bienes y servicios:** No se consideran ingresos de actividades ordinarias el intercambio de bienes o servicios de naturaleza y valor similar, o cuando el intercambio es por bienes y servicios de naturaleza similar pero sin valor comercial.

**Venta de bienes:** Los ingresos ordinarios por venta de bienes se reconocen cuando: a) la entidad transfiere al cliente los riesgos y ventajas del bien, b) es probable la entrada de beneficios económicos, c) cuando la cantidad de ingresos se pueda medir con fiabilidad, d) los costos incurridos o por incurrir del vendedor se puedan medir fiablemente. Una entidad no contabilizará ingresos ordinarios, si conserva riesgos significativos inherentes a la propiedad.

**Prestación de servicios:** Los ingresos ordinarios, por venta de servicios, se reconocen cuando: a) la cantidad de ingresos se pueda medir con fiabilidad, b) es probable la entrada de beneficios económicos, c) el grado de terminación del servicio, al finalizar el periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad (En los párrafos 23.21 a 23.27 de esta sección, se señalan los aspectos significativos para la aplicación del método del porcentaje de terminación), d) los costos incurridos o por incurrir del vendedor se puedan medir fiablemente.

**Contratos de construcción:** Los ingresos ordinarios en los contratos de construcción se miden por cada contrato, utilizando el método del porcentaje de terminación, al final del periodo sobre el que se informa. Los costos del contrato deben medirse fiablemente. Si las operaciones de prestación de servicios y de contratos de construcción no se pueden medir fiablemente, los ingresos ordinarios se reconocen en la medida que los costos incurridos serán recuperables.

**Intereses, regalías y dividendos:** Los ingresos ordinarios, obtenidos por el uso de activos de la entidad, se reconocen cuando es probable la entrada de beneficios económicos y la cantidad de ingresos se pueda medir con fiabilidad. En estos ingresos, se utilizan las siguientes bases: Para los intereses: el método de interés efectivo; para las regalías: la base de causación, según el acuerdo existente y para los dividendos: cuando se establece el derecho del accionista a recibir el pago.

**Información a revelar:** En los párrafos 23.30 a 23.32 se indica la información a revelar de esta sección.

### 4.23.3 Casos prácticos

#### Ponga a prueba su conocimiento

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información de los ingresos de actividades ordinarias conforme 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 correcto.

**Pregunta 1.** La Sección 23 se aplica en la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de la venta de bienes, la prestación de servicios, los contratos de construcción en los que la entidad es la contratista, y el uso por parte de terceros de activos de la entidad que generan intereses, regalías o dividendos. Sin embargo, la Sección 23 no se aplica a los ingresos de actividades ordinarias provenientes de lo siguiente:

- (a) Acuerdos de arrendamiento.
- (b) Cambios en el valor razonable de los activos y los pasivos financieros, o en su disposición.
- (c) El reconocimiento y los cambios iniciales en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola.
- (d) Todas las anteriores.

**Pregunta 2.** Una entidad vendió un bien a un cliente según el precio de lista (precio publicitado) de 1.000 u.m., y dentro de condiciones normales de crédito (es decir, a 30 días sin intereses).

Diez días después de la venta, el cliente pagó a la entidad 690 u.m. en concepto de liquidación definitiva de la deuda surgida de la venta de bienes. 50 u.m. del importe recibido del cliente corresponde al impuesto sobre las ventas que la entidad cobra por cuenta del gobierno nacional.

La diferencia entre el precio de lista y el importe de la liquidación es la siguiente: 1.000 u.m. del precio de lista menos 200 u.m. del descuento comercial, menos 100 u.m. de rebaja por volumen, menos 10 u.m. de descuento por pronto pago.

¿Por qué importe debería medir la entidad los ingresos de actividades ordinarias provenientes de la venta del bien?

- (a) 640 u.m.
- (b) 1.000 u.m.
- (c) 700 u.m.
- (d) 690 u.m.

**Pregunta 3.** Una entidad (el vendedor) factura a un cliente por bienes que aún no le ha entregado. La entrega se retrasa según instrucciones del cliente. El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando el cliente adquiere la titularidad, siempre que:

- (a) Sea probable que se efectúe la entrega.
- (b) La partida esté disponible, perfectamente identificada y dispuesta para la entrega al cliente, en el momento de reconocer la venta.
- (c) El cliente reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida.
- (d) Se apliquen las condiciones usuales de pago.
- (e) Todas las anteriores.

**Pregunta 4.** Una entidad no deberá:

- (a) Reconocer ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes si conserva riesgos y ventajas significativos de la propiedad de los bienes vendidos.
- (b) Reconocer ingresos de actividades ordinarias por la prestación de servicios usando el método del porcentaje de terminación si no puede calcular con precisión el resultado de la transacción.
- (c) Reconocer ingresos de actividades ordinarias de un contrato de construcción usando el método del porcentaje de terminación si no puede calcular con precisión el resultado del contrato.
- (d) Reconocer ingresos de actividades ordinarias ante ninguna de las situaciones de la (a) a la (c) mencionadas arriba.

**Pregunta 5.** El método del porcentaje de terminación se aplica para reconocer ingresos de actividades ordinarias provenientes de:

- (a) La prestación de servicios y los contratos de construcción.
- (b) La prestación de servicios, sólo si el resultado de la transacción de ingresos de actividades ordinarias puede calcularse con precisión.
- (c) Los contratos de construcción, sólo si el resultado del contrato puede calcularse con precisión.
- (d) Tanto (b) como (c), arriba.

**Pregunta 6.** Durante una promoción, un concesionario de coches se compromete a realizar sin cargo el mantenimiento de los coches vendidos en el periodo de promoción, durante dos años a partir de la fecha de venta. Además, las ventas de la promoción se ofrecen con un crédito a dos años sin intereses.

La concesionaria establece una venta con los siguientes elementos identificables por separado, a los que la entidad debe aplicar por separado los criterios de reconocimiento:

- (a) La venta de bienes.
- (b) La venta de bienes y la prestación de servicios de mantenimiento.
- (c) La venta de bienes, la prestación de servicios y un elemento de financiación (intereses) relacionado con el pago diferido de la venta.

**Pregunta 7.** El 1 de enero de 20X1, una entidad incurrió en 2.000 u.m. de costos de venta para vender un bien por 95.000 u.m. El acuerdo de venta establecía que el cliente debería pagar la totalidad del precio de venta de 95.000 u.m. el 31 de diciembre de 20X1.

La tasa vigente en el sector para un crédito a un año otorgado a clientes comerciales es del 10% anual. Esta es la forma más clara de determinar la tasa de interés implícita según el párrafo 23.5.

La entidad debe medir los ingresos de actividades ordinarias por la venta del bien en:

- (a) 95.000 u.m.
- (b) 86.364 u.m.
- (c) 97.000 u.m.
- (d) 93.000 u.m.

**Pregunta 8.** Un contratista de la construcción construye un hogar de acuerdo con un contrato de precio fijo de 1.000.000 u.m. El contratista incurre en costos del contrato por 10.000 u.m., 890.000 u.m. y 200.000 u.m. en 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente. Al final de 20X1, el resultado de la transacción no puede calcularse con precisión, aunque es probable que los gastos incurridos en 20X1 sean recuperables. Al final de 20X2, el contratista puede calcular con precisión el resultado del contrato y estima en 200.000 u.m. los costos necesarios para completar el contrato. El contrato se completó en 20X3.

El contratista determina el grado de realización del contrato de construcción con referencia a la proporción que los costos incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre los costos totales estimados.

En 20X2 el contratista debe:

- (a) Reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por 818.182 u.m., y costos del contrato por 900.000 u.m.
- (b) Reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por 808.182 u.m., y costos del contrato por 890.000 u.m.
- (c) Reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por 808.182 u.m., y costos del contrato por 908.182 u.m.
- (d) Reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por 808.182 u.m., y costos del contrato por 900.000 u.m.

**Pregunta 9.** Un contratista de la construcción construye un hogar de acuerdo con un contrato de precio fijo de 1.000.000 u.m. El contratista incurre en costos del contrato por 200.000 u.m., 400.000 u.m. y 100.000 u.m. en 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente. Al final de 20X1, el contratista calcula (con bastante precisión) los costos futuros para completar el contrato en 400.000 u.m. Al final de 20X2, el contratista calcula (con bastante precisión) los costos futuros para completar el contrato en 150.000 u.m. El contrato se completa en 20X3.

El contratista determina el grado de realización del contrato de construcción con referencia a la proporción que los costos incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre los costos totales estimados.

El contratista debe reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por:

- (a) 333.333 u.m. en 20X1, 466.667 u.m. en 20X2 y 200.000 u.m. en 20X3.
- (b) 1.000.000 u.m. en 20X1, y 0 u.m. en 20X2 y 20X3.
- (c) 0 u.m. en 20X1 y 20X2, y 1.000.000 u.m. en 20X3.
- (d) 333.333 u.m. en 20X1, 333.333 u.m. en 20X2 y 333.333 u.m. en 20X3.

**Pregunta 10.** Considere la información de la Pregunta 9. No obstante, en este ejemplo, los costos del contrato incurridos hasta fines de 20X2 incluyen 50.000 u.m. de salarios prepagados.

El contratista debe reconocer ingresos de actividades ordinarias del contrato por:

- (a) 333.333 u.m. en 20X1, 466.667 u.m. en 20X2 y 200.000 u.m. en 20X3.
- (b) 333.333 u.m. en 20X1, 400.000 u.m. en 20X2 y 266.667 u.m. en 20X3.
- (c) 0 u.m. en 20X1 y 20X2, y 1.000.000 u.m. en 20X3.
- (d) 333.333 u.m. en 20X1, 333.333 u.m. en 20X2 y 333.333 u.m. en 20X3.

## Respuestas

P1 (d) véase el párrafo 23.2.

P2 (a) véase el párrafo 23.3.

Cálculo: 1.000 u.m. del precio de lista menos 200 u.m. del descuento comercial, menos 100 u.m. de rebaja del precio por volumen, menos 10 u.m. de descuento por pronto pago, menos 50 u.m. del impuesto sobre las ventas cobrado por cuenta del gobierno = 640 u.m.

P3 (e) véase el párrafo 23A.3.

P4 (d) véanse los párrafos 23.10(a), 23.14, 23.16, 23.17 y 23.25.

P5 (d) véanse los párrafos 23.14 y 23.17.

P6 (c) véase el párrafo 23.8.

P7 (b) cálculo:  $95.000 \text{ u.m.} \div 1.1 = 86.364 \text{ u.m.}$ , véase el párrafo 23.5.

P8 (c) Cálculos: Ingreso de actividades ordinarias = 900.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha  $\div$  1.100.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 81,82% de grado de terminación.  $81,82\% \times 1.000.000 \text{ u.m.}$  de precio que figura en el contrato = 818.182 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta el fin de 20X2. 818.182 u.m. menos 10.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias reconocidos en 20X1, limitados a costos del contrato recuperables = 808.182 u.m. reconocidas en 20X2.

Costo =  $81,82\% \times 1.100.000 \text{ u.m.}$  de costos totales esperados del contrato = 900.000 u.m. de costos del contrato reconocidos hasta el fin de 20X2. 900.000 u.m. menos 10.000 u.m. de costos reconocidos en 20X1 = 890.000 u.m. reconocidas en 20X2. Sin embargo, se espera que los costos totales del contrato superen los ingresos de actividades ordinarias totales esperados del contrato; por lo tanto, debe reconocerse una pérdida adicional relacionada con el contrato oneroso. Esto es,  $18,18\%$  (porcentaje de actividad futura del contrato)  $\times$  100.000 u.m. de exceso de los costos del contrato totales esperados respecto de los ingresos de actividades ordinarias totales esperados del contrato = 18.182 u.m.

Gasto = 908.182 u.m. (es decir, 890.000 u.m. incurridas hasta la fecha + 18.182 u.m. correspondientes al contrato oneroso).

P9 (a) Cálculos: 20X1: 200.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha  $\div$  600.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 33,33% de grado de terminación.  $33,33\% \times 1.000.000 \text{ u.m.}$  del precio que figura en el contrato = 333.333 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X1.

20X2: 600.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha  $\div$  750.000 u.m. de costos totales esperados del contrato =

80% de grado de terminación.  $80\% \times 1.000.000$  u.m. del precio que figura en el contrato (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta fines de 20X2) menos 333.333 u.m. (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X1) = 466.667 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X2.

20X3: 1.000.000 u.m. de precio que figura en el contrato menos 800.000 u.m. (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta fines de 20X2) = 200.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X3.

P10 (b) Cálculos: 20X1: 200.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha  $\div$  600.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 33,33% de grado de terminación.  $33,33\% \times 1.000.000$  u.m. del precio que figura en el contrato = 333.333 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X1.

20X2: (600.000 u.m. – 50.000 u.m. de pago anticipado) = 550.000 u.m. de costos incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha. 550.000 u.m. + 50.000 u.m. de pago anticipado + 150.000 u.m. de costos del contrato futuros esperados = 750.000 u.m. de costos totales esperados del contrato. 550.000 u.m. de costos del contrato incurridos en relación con el trabajo realizado hasta la fecha  $\div$  750.000 u.m. de costos totales esperados del contrato = 73,33% de grado de terminación.  $73,33\% \times 1.000.000$  u.m. del precio que figura en el contrato (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta fines de 20X2) menos 333.333 u.m. (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X1) = 400.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X2.

20X3: 1.000.000 u.m. de precio que figura en el contrato menos 733.333 u.m. (ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos hasta fines de 20X2) = 266.667 u.m. de ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en 20X3.

Fuente: Fundación IASC: Material de Formación sobre la NIIF para las Pymes.

#### 4.23.4 Ponga en práctica su conocimiento

Resuelva los siguientes casos prácticos y ponga así en práctica su conocimiento sobre los requerimientos para contabilizar e informar los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa según lo establecido en la NIIF para las PYMES.

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

### Caso práctico 1

---

La PYME A celebra un contrato con un cliente para proveerle e instalarle una máquina el 1 de enero de 20X1, y se compromete a realizar el mantenimiento correspondiente el 1 de julio de 20X1 y el 1 de enero de 20X2. A la entidad A la máquina le cuesta 80.000 u.m. El cliente puede comprar la máquina y los servicios de mantenimiento por separado.

El cliente tiene la obligación contractual de pagar a la entidad A 200.000 u.m. el 1 de enero de 20X2.

La tasa vigente en el sector para un crédito a un año otorgado a clientes comerciales es del 5% semestral. Esta es la forma más clara de determinar la tasa de interés implícita según el párrafo 23.5.

La experiencia ha demostrado que realizar el primer mantenimiento de una máquina del modelo vendido al cliente le costará a la PYME A 15.000 u.m., y realizar el segundo mantenimiento le costará 25.000 u.m. Supongamos que los costos reales son iguales a los costos esperados. Cuando la entidad A brinda servicios de mantenimiento a sus clientes en una transacción separada, gana un margen del 50% sobre el costo.

El 1 de enero de 20X1, el precio de venta en efectivo de una máquina del modelo vendido al cliente es de 125.964 u.m.

#### Parte A:

**Identifique los componentes de la transacción sobre los que la PYME A debe aplicar por separado los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.**

#### Parte B:

**Calcule el importe de ingresos de actividades ordinarias que la PYME A debe distribuir en cada componente de la transacción.**

#### Parte C:

**Elabore asientos contables para registrar la información establecida arriba en los registros contables de la PYME A para los años terminados el 31 de diciembre de 20X1 y de 20X2.**

**Parte D:**

**Elabore un extracto que muestre cómo presentar y revelar los ingresos de actividades ordinarias en los estados financieros de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2.**

**Respuesta al caso práctico 1****Parte A:**

El 1 de enero de 20X1, la entidad A realizó una única transacción con tres componentes identificables por separado:

- Venta de un bien (la máquina);
- Prestación de servicios (servicios de mantenimiento de la máquina el 1 de julio de 20X1 y el 1 de enero de 20X2); y
- Financiación (venta de la máquina y prestación de servicios según un crédito por un periodo prolongado).

**Parte B:**

Trabajo con cuenta por cobrar. Calcule usando una hoja de cálculo o una calculadora financiera

Fecha	Saldo inicial	Interés	Bienes	Servicios	Pago	Saldo final
01/01/20X1	-	-	125.964	-	-	125.964
01/07/20X1	125.964	6.298(a)	-	22.500	-	154.762
31/12/20X1	154.762	7.738(b)	-	-	-	162.500
01/01/20X2	162.500	-	-	37.500	(200.000)	-

(a)  $5\% \times 125.964 \text{ u.m.} = 6.298 \text{ u.m.}$

(b)  $5\% \times 154.762 \text{ u.m.} = 7.738 \text{ u.m.}$

La PYME A debe distribuir el valor razonable de la contraprestación por cobrar del cliente entre los tres componentes identificables por separado de la transacción. Como primer paso, debe utilizar la tasa de descuento del 5% semestral para determinar el componente de ingresos de actividades ordinarias por intereses. Además, un método para determinar el importe de ingresos de actividades ordinarias correspondientes a los servicios de mantenimiento de máquinas consiste en usar el margen que la entidad aplica a los servicios de mantenimiento de cada máquina por separado. En este caso, el precio de venta de la máquina es el valor residual (es decir, 125.964 u.m.). La base de distribución entre la venta de bienes y la prestación de servicios es razonable, ya que el valor residual equivale al precio de venta en efectivo de la máquina.

La PYME A debe aplicar los criterios de reconocimiento en los componentes de la transacción identificados por separado (respecto de la venta del bien, véanse los párrafos 23.10 al 23.13, para la prestación de servicios, los párrafos 23.14 al 23.16, y para la transacción de financiación, los párrafos 23.28 al 23.29 (a)).

### Parte C:

#### 1 enero de 20X1

DB	Cuenta comercial por cobrar	125.964 u.m.(a)	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes		125.964 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias por la venta de la máquina mediante crédito.*

DB	Resultados. Costo de las ventas	80.000 u.m.	
CR	Inventarios		80.000 u.m.

*Para reconocer el costo de los bienes vendidos.*

#### Del 1 de enero de 20X1 al 30 de junio de 20X1

DB	Cuenta comercial por cobrar	6.298 u.m.(a)	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias por intereses		6.298 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias por el uso por parte de terceros de un activo de la entidad (cuenta comercial por cobrar pendiente) que genera intereses.*

#### 1 de julio de 20X1

DB	Cuenta comercial por cobrar	22.500 u.m.(a)	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias por la prestación de servicios		22.500 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias por la prestación de servicios de mantenimiento.*

DB	Resultados. Costo de los servicios	15.000 u.m.	
CR	Efectivo o cuentas por pagar		15.000 u.m.

*Para reconocer el costo de la prestación de los servicios de mantenimiento.*

**Del 1 de julio de 20X1 al 31 de diciembre de 20X1**

DB	Cuenta comercial por cobrar	7.738 u.m.(a)	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias por intereses		7.738 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias por el uso por parte de terceros de un activo de la entidad (cuenta comercial por cobrar pendiente) que genera intereses.*

**1 enero de 20X2**

DB	Cuenta comercial por cobrar	37.500 u.m.(a)	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias por la prestación de servicios		37.500 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias por la prestación de servicios de mantenimiento.*

DB	Resultados. Costo de los servicios	25.000 u.m.	
CR	Efectivo o cuentas por pagar		25.000 u.m.

*Para reconocer el costo de la prestación de los servicios de mantenimiento.*

DB	Efectivo	200.000 u.m.	
CR	Cuenta comercial por cobrar		200.000 u.m.

*Para reconocer la recepción de efectivo entregado por el cliente.*

(a) Ver arriba el trabajo de la Parte B.

**Parte D:**

**PYME A**

**Notas a los estados financieros para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2**

**Nota 1: Políticas contables**

*Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias*

Los ingresos de actividades ordinarias se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, neta de descuentos e impuestos asociados con la venta.

Los ingresos de actividades ordinarias por la venta de maquinaria se reconocen una vez que el cliente ha aceptado la entrega de la maquinaria y ha inspeccionado su instalación.

Los ingresos de actividades ordinarias por la prestación de servicios de mantenimiento de la máquina se reconocen cuando el resultado puede medirse con precisión, tomando como referencia el grado de terminación de la transacción considerando la proporción que los costos generados por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre los costos totales estimados.

Los ingresos de actividades ordinarias por intereses se reconocen usando el método del interés efectivo, cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción ingresen a la entidad, y el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con precisión.

### Nota 5: Ingresos de actividades ordinarias

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Venta de bienes	—	125.964
Prestación de servicios de mantenimiento de la máquina	37.500	22.500
Interés	7.738	6.298
	<u>45.238</u>	<u>154.762</u>

### Caso práctico 2

En diciembre de 20X1, la PYME B celebró un contrato para construir un yate de lujo para un cliente, por un precio fijo de 2.000.000 u.m. Según lo establecido en el contrato para la construcción del yate, el cliente puede establecer los elementos estructurales principales del diseño del yate antes de que comience la construcción. Podrá también especificar cambios estructurales importantes una vez que la construcción haya comenzado.

En 20X3 el cliente solicitó una modificación en el contrato, que fue aceptada por la entidad B. La modificación establece que la entidad B incluya otras instalaciones en el yate a cambio de una contraprestación adicional de 500.000 u.m.

En 20X4, el precio del material utilizado para construir y acondicionar el yate aumentó notablemente.

Información sobre los costos: (montos en u.m.)	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Costos acumulados incurridos hasta la fecha	50.000	250.000	1.000.000	1.900.000	2.550.000
Costos esperados para terminar	1.450.000	1.350.000	1.200.000	700.000	–
<b>Costos totales esperados</b>	<b>1.500.000</b>	<b>1.600.000</b>	<b>2.200.000</b>	<b>2.600.000</b>	<b>2.550.000</b>

La PYME B determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos por el trabajo realizado hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del contrato. Sin embargo, la PYME B factura al cliente importes determinados periódicamente por inspecciones independientes realizadas para determinar el grado de terminación del trabajo en el yate. La PYME B facturó al cliente y recibió el pago de la siguiente manera:

(montos en u.m.)	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Certificaciones en el periodo	55.000	245.000	955.000	945.000	300.000
Pagado en el periodo	–	300.000	955.000	545.000	700.000
Pendientes al final del periodo	55.000	–	–	400.000	–

### Parte A

**Elabore asientos contables para registrar la información establecida arriba en los registros contables de la entidad B para los años terminados el 31 de diciembre de 20X1 al 20X5.**

### Parte B

Los hechos son los mismos que los de la parte A. Sin embargo, en esta parte, el acuerdo para la construcción del yate otorga al cliente una capacidad limitada para influir en el diseño del yate (p. ej.: puede seleccionar un diseño a partir de una variedad de opciones especificadas por el constructor, y puede especificar sólo modificaciones menores al diseño básico. El cliente no puede especificar ni alterar los elementos estructurales principales del yate). En la jurisdicción, no se transfieren al comprador derechos implícitos sobre el yate, salvo lo contemplado en el acuerdo. Por consiguiente, la construcción tiene lugar independientemente de si los acuerdos de venta existen.

**Elabore asientos contables para registrar la información establecida arriba en los registros contables de la PYME B para los años terminados el 31 de diciembre de 20X1 al 20X5.**

### Respuesta al caso práctico 2: Parte A

#### En 20X1

DB	Cuenta comercial por cobrar	55.000 u.m.	
CR	Cuenta por contrato. Yate(a)		55.000 u.m.

*Para reconocer una cuenta por cobrar por el trabajo bajo el contrato realizado (según lo certificado) en 20X1.*

DB	Cuenta por contrato. Yate	50.000 u.m.	
CR	Efectivo		50.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en 20X1 por el trabajo bajo el contrato.*

#### 31 de diciembre de 20X1

DB	Resultados. Gastos del contrato	50.000 u.m.(b)	
DB	Cuenta por contrato. Yate(a)	16.667 u.m.	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias del contrato		66.667 u.m.(c)

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias y gastos por la prestación de servicios de construcción en 20X1.*

#### En 20X2

DB	Cuenta comercial por cobrar	245.000 u.m.	
CR	Cuenta por contrato. Yate(a)		245.000 u.m.

*Para reconocer una cuenta por cobrar por el trabajo bajo el contrato realizado (según lo certificado) en 20X2.*

DB	Efectivo	300.000 u.m.	
CR	Cuenta comercial por cobrar		300.000 u.m.

*Para reconocer pagos recibidos del cliente en 20X2.*

DB	Cuenta por contrato. Yate(a)	200.000 u.m.	
CR	Efectivo		200.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en 20X2 por el trabajo bajo el contrato.*

**31 de diciembre de 20X2**

DB	Resultados. Gastos del contrato	200.000 u.m.(d)	
DB	Cuenta por contrato. Yate(a)	45.833 u.m.	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias del contrato		(e) 245.833 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias y gastos por la prestación de servicios de construcción en 20X2.*

**En 20X3**

DB	Cuenta comercial por cobrar	955.000 u.m.	
CR	Cuenta por contrato. Yate(a)		955.000 u.m.

*Para reconocer una cuenta por cobrar por el trabajo bajo el contrato realizado (según lo certificado) en 20X3.*

DB	Efectivo	955.000 u.m.	
CR	Cuenta comercial por cobrar		955.000 u.m.

*Para reconocer pagos recibidos del cliente en 20X3.*

DB	Cuenta por contrato. Yate(a)	750.000 u.m.	
CR	Efectivo		750.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en 20X3 por el trabajo bajo el contrato.*

**31 de diciembre de 20X3**

DB	Resultados. Gastos del contrato	750.000 u.m.(f)	
DB	Cuenta por contrato. Yate(a)	73.864 u.m.	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias del contrato		823.864 u.m.(g)

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias y gastos por la prestación de servicios de construcción en 20X3.*

**En 20X4**

DB	Cuenta comercial por cobrar	945.000 u.m.	
CR	Cuenta por contrato. Yate(a)		945.000 u.m.

*Para reconocer una cuenta por cobrar por el trabajo bajo el contrato realizado (según lo certificado) en 20X4.*

DB	Efectivo	545.000 u.m.	
CR	Cuenta comercial por cobrar		545.000 u.m.

*Para reconocer pagos recibidos del cliente en 20X4.*

DB	Cuenta por contrato. Yate(a)	900.000 u.m.	
CR	Efectivo		900.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en 20X4 por el trabajo bajo el contrato.*

### **31 de diciembre de 20X4**

DB	Resultados. Gastos del contrato	900.000 u.m.(h)	
CR	Cuenta por contrato. Yate(a)		209.441 u.m.
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias del contrato		(i) 690.559 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias y gastos por la prestación de servicios de construcción en 20X4.*

DB	Resultados. Provisión por pérdida esperada	26.923 u.m.(j)	
CR	Provisión por pérdida esperada (pasivo)		26.923 u.m.

*Para reconocer la pérdida esperada por la prestación futura de servicios de construcción en contratos onerosos.*

### **En 20X5**

DB	Cuenta comercial por cobrar	300.000 u.m.	
CR	Cuenta por contrato. Yate(a)		300.000 u.m.

*Para reconocer una cuenta por cobrar por el trabajo bajo el contrato realizado (según lo certificado) en 20X5.*

DB	Efectivo	700.000 u.m.	
CR	Cuenta comercial por cobrar		700.000 u.m.

*Para reconocer pagos recibidos del cliente en 20X5.*

DB	Cuenta por contrato. Yate(a)	650.000 u.m.	
CR	Efectivo		650.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en 20X5 por el trabajo bajo el contrato.*

**31 de diciembre de 20X5**

DB	Resultados. Gastos del contrato	650.000 u.m.(k)	
DB	Cuenta por contrato. Yate(a)	23.077 u.m.	
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias del contrato		(l) 673.077 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias y gastos por la prestación de servicios de construcción en 20X5.*

DB	Provisión por pérdida esperada (pasivo)	26.923 u.m.(j)	
CR	Resultados. Provisión por pérdida esperada		26.923 u.m.

*Para reconocer la reversión de la provisión del periodo anterior por pérdida esperada por la prestación futura de servicios de construcción en contratos onerosos.*

**Respuesta al caso práctico 2: Parte B**

Notas: En este ejemplo (parte 2), los términos del acuerdo y todos los hechos y circunstancias que lo rodean indican que el acuerdo no es un contrato de construcción. El acuerdo es un contrato a término que proporciona al comprador un activo en la forma de un derecho para adquirir, usar y vender el yate terminado en una fecha posterior, y una obligación de pagar el precio de compra de acuerdo con sus condiciones. Aunque el comprador pueda ser capaz de transferir su participación en el contrato a término a terceros, la entidad mantiene el control y los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del trabajo en proceso en su estado actual hasta que el yate terminado sea transferido. Por ello, los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse sólo cuando todos los criterios del párrafo 23.10 se cumplan (a la terminación en este ejemplo).

**Respuesta:**

**En 20X1**

DB	Inventarios. Yate	50.000 u.m.	
CR	Efectivo		50.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en la construcción del inventario: yate.*

**En 20X2**

DB	Efectivo	300.000 u.m.	
CR	Pasivo. Anticipo del cliente		300.000 u.m.

*Para reconocer pagos recibidos del cliente en 20X2.*

DB Inventarios. Yate	200.000 u.m.	
CR Efectivo		200.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en la construcción del inventario: yate.*

### **En 20X3**

DB Efectivo	955.000 u.m.	
CR Pasivo. Anticipo del cliente		955.000 u.m.

*Para reconocer pagos recibidos del cliente en 20X3.*

DB Inventarios. Yate	750.000 u.m.	
CR Efectivo		750.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en la construcción del inventario: yate.*

### **En 20X4**

DB Efectivo	545.000 u.m.	
CR Pasivo. Anticipo del cliente		545.000 u.m.

*Para reconocer pagos recibidos del cliente en 20X4.*

DB Inventarios. Yate	900.000 u.m.	
CR Efectivo		900.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en la construcción del inventario: yate.*

### **31 de diciembre de 20X4**

DB Resultados. Deterioro del valor del inventario	100.000 u.m.(a)	
CR Inventarios. Yate		100.000 u.m.

*Para reconocer la pérdida por deterioro del valor respecto de un contrato oneroso por la venta a plazo de un yate.*

### **En 20X5**

DB Efectivo	700.000 u.m.	
CR Pasivo. Anticipo del cliente		700.000 u.m.

*Para reconocer pagos recibidos del cliente en 20X5.*

DB Inventarios. Yate	650.000 u.m.	
CR Efectivo		650.000 u.m.

*Para reconocer el costo incurrido en la construcción del inventario: yate.*

DB	Inventarios. Yate	50.000 u.m.
CR	Resultados. Reversión del deterioro del valor de los inventarios del periodo anterior	50.000 u.m.

*Para reconocer la reversión del deterioro del valor del inventario del periodo anterior: yate.*

DB	Pasivo. Anticipo del cliente	2.500.000 u.m.(b)
CR	Resultados. Ingresos de actividades ordinarias	2.500.000 u.m.

*Para reconocer ingresos de actividades ordinarias por la venta del yate y la extinción del pasivo al cliente en 20X5.*

DB	Resultados. Costo de los bienes vendidos	2.550.000 u.m.
CR	Inventarios. Yate	2.550.000 u.m.

*Para dar de baja el inventario vendido.*

**Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta para este caso práctico:**

- (a) 2.500.000 u.m. de precio de venta menos 700.000 u.m. de costos esperados para terminar = 1.800.000 u.m. de precio de venta menos costos necesarios para terminar. 1.900.000 u.m. de importe en libros menos 1.800.000 u.m. de precio de venta menos costos necesarios para terminar = 100.000 u.m. de pérdida.
- (b) 2.000.000 u.m. de precio fijado en el contrato original + 500.000 u.m. de variación = 2.500.000 u.m.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.24 SECCIÓN 24: Subvenciones del gobierno

<b>4.24.1 Estructura de la Sección</b>	3 párrafos para el alcance 2 párrafos para reconocimiento y medición 2 párrafos de información a revelar. Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009
--	---

### 4.24.2 Resumen del Estándar

*Alcance:* Esta sección aplica a la contabilidad de las subvenciones del gobierno. Las subvenciones son ayudas gubernamentales a una determinada entidad, por el cumplimiento pasado o futuro de determinadas condiciones relacionadas con su actividad económica. Dentro de estas subvenciones, no se incluyen las ayudas proporcionadas por el gobierno respectivo, bajo la figura de beneficios por impuestos a los ingresos.

*Reconocimiento y medición:* La subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras a la entidad, se reconoce como un ingreso, cuando los montos de la subvención sean exigibles. La subvención que impone condiciones de rendimiento futuras a la entidad, se reconoce como un ingreso, cuando dichas condiciones son satisfechas. Las subvenciones recibidas antes de que se puedan causar los ingresos ordinarios (porque no se han satisfecho los criterios de reconocimiento de ingresos) son un pasivo. Las subvenciones se miden con el valor razonable del activo recibido o por recibir.

Las subvenciones del gobierno se miden al valor razonable del activo recibido o por recibir.

Una subvención sin condiciones de rendimiento futuras específicas se reconoce en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención. Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas se reconoce en ingresos cuando se cumplen tales condiciones.

Las subvenciones del gobierno se presentan por separado de los activos con los que se relacionan. Las subvenciones reconocidas en ingresos se presentan por separado en las notas. Las subvenciones recibidas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos se presentan como un pasivo separado en el estado de situación financiera.

*Información a revelar:* En la Sección 24.6., se estipula:

*“Una entidad revelará la siguiente información sobre las subvenciones del gobierno:*

- (a) *La naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros.*
- (b) *Las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados.*
- (c) *Una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad”.*

*La Sección 24.7, contempla: “A efectos de la información a revelar requerida en el párrafo 24.6(c), ayuda gubernamental es la acción diseñada por el gobierno con el propósito de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o un conjunto de entidades que cumplen las condiciones bajo criterios especificados. Son ejemplos los servicios de asistencia técnica o comercial gratuitos, la prestación de garantías y los préstamos a tasas de interés bajas o sin interés”.*

### 4.24.3 Casos Prácticos, preguntas y respuestas

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos de contabilización e información financiera de subvenciones del gobierno y otras formas de ayudas gubernamentales de acuerdo con 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 correcto.

**Pregunta 1.** Una subvención del gobierno es:

- (a) una ayuda procedente del gobierno en forma de transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de condiciones específicas relativas a sus actividades de operación.
- (b) una ayuda incondicional procedente del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad.
- (c) cualquier tipo de ayuda por parte del gobierno a una entidad que ha obtenido beneficios directos de dicha ayuda.

**Pregunta 2.** ¿Cuáles de las siguientes formas de ayudas gubernamentales no se incluyen como subvenciones del gobierno?

- (a) aquellas formas de ayudas gubernamentales a las que no se les puede asignar un valor razonable.
- (b) transacciones con el gobierno que no se pueden distinguir de las transacciones comerciales normales de la entidad.
- (c) ambas (a) y (b).
- (d) ni (a) ni (b).

**Pregunta 3.** Una entidad medirá todas las subvenciones del gobierno:

- (a) al importe de efectivo o equivalente al efectivo recibido.
- (b) al importe de efectivo o equivalente al efectivo recibido o por recibir.
- (c) al valor razonable del activo recibido o por recibir.
- (d) cualquiera de los enunciados anteriores.

**Pregunta 4.** Una entidad debe reconocer una subvención del gobierno que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre dicha entidad (receptora):

- (a) en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención.
- (b) en ingresos de forma sistemática, a lo largo de los periodos necesarios para compensarla con los costos relacionados.
- (c) al aplicar (a) o (b) arriba, según la política contable adoptada por la entidad.
- (d) ninguna de las anteriores.

**Pregunta 5.** Una entidad debe reconocer una subvención del gobierno que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre dicha entidad:

- (a) en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención.
- (b) en ingresos de forma sistemática, a lo largo de los periodos necesarios para compensarla con los costos relacionados.

- (c) en ingresos únicamente cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
- (d) ninguna de las anteriores.

**Pregunta 6.** Una entidad debe reconocer las subvenciones del gobierno recibidas antes de cumplir con los criterios de reconocimiento de ingresos:

- (a) en ingresos cuando se reciban los importes obtenidos por la subvención.
- (b) en patrimonio, como ingresos diferidos.
- (c) como un pasivo.
- (d) ninguna de las anteriores.

**Pregunta 7.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió una licencia transferible de taxi por nueve años por medio de una subvención del gobierno cuando el valor razonable de la licencia era de 90.000 u.m. La licencia se otorga, sin cargo, a la entidad sobre la base del rendimiento de la entidad y no existen condiciones de rendimiento futuras asociadas a la subvención.

La entidad contabilizará la subvención del gobierno como sigue:

- (a) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos el 1 de enero de 20X1.
- (b) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos de manera uniforme durante el periodo de nueve años de la licencia, es decir, 10.000 u.m. por año.
- (c) acreditará 90.000 u.m. directamente a ganancias acumuladas el 1 de enero de 20X1.

**Pregunta 8.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió, sin cargo, una licencia no transferible de taxi por nueve años por medio de una subvención del gobierno cuando el valor razonable de la licencia de taxi era de 90.000 u.m. De acuerdo con los términos de la licencia, la entidad debe operar como mínimo 10 taxis en un barrio carenciado de la ciudad capital durante dicho periodo de nueve años. El incumplimiento de dicha condición hará que se revoque la licencia de taxi de forma inmediata.

La entidad contabilizará la subvención del gobierno como sigue:

- (a) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos el 1 de enero de 20X1.
- (b) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos de forma uniforme durante el periodo de nueve años de la licencia (es decir, 10.000 u.m. por año cuando se cumpla la condición de rendimiento impuesta por la subvención del gobierno).
- (c) acreditará 90.000 u.m. directamente a ganancias acumuladas el 1 de enero de 20X1.
- (d) reconocerá 90.000 u.m. en ingresos el 31 de diciembre de 20X9.

**Pregunta 9.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió, sin cargo, 100 cabezas de ganado por medio de una subvención del gobierno cuando el valor razonable de dicho ganado era de 1.000.000 u.m. En promedio, se prevé que la vida restante del ganado sea de 10 años. La subvención no impone condiciones de rendimiento futuras sobre la entidad.

La entidad contabilizará la subvención del gobierno como sigue:

- (a) reconocerá 1.000.000 u.m. en ingresos el 1 de enero de 20X1.
- (b) reconocerá 1.000.000 u.m. en ingresos de manera uniforme durante los 10 años previstos de vida restante del ganado (es decir, 100.000 u.m. por año).
- (c) acreditará 1.000.000 u.m. directamente a ganancias acumuladas el 1 de enero de 20X1.
- (d) ninguna de las anteriores.

**Pregunta 10.** En 20X1, la gerencia de una entidad privada asistió a una de las ferias de negocios más importantes del mundo para que la industria en la que opera esa entidad promocióne y exhiba sus productos más recientes. Para promocionar el comercio internacional para esa industria en particular, el gobierno nacional brindó respaldo sin cargo a la gerencia, lo que implicó ayuda en el diseño de la exhibición, la obtención de un lugar en el evento y los arreglos logísticos y de viaje. El gobierno también brindó asesoramiento gratuito sobre lo que la gerencia debería decir a los asistentes a la feria y el tipo de material de publicidad que debería repartir en el evento. No es posible asignar un valor razonable a la ayuda gubernamental.

La entidad debe hacer lo siguiente:

- (a) determinar el valor razonable de la ayuda gubernamental y reconocer ingresos equivalentes al valor de la feria para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.
- (b) revelar el hecho de que la entidad se ha beneficiado directamente del respaldo en el área de comercialización que le brindó el gobierno en la feria de negocios (es decir, indicar la naturaleza de la ayuda gubernamental recibida en los estados financieros de 20X1).
- (c) no reconocer ni revelar la ayuda gubernamental recibida durante el año.
- (d) reconocer en patrimonio el valor razonable de la ayuda recibida directamente durante 20X1.

## Respuestas

- P1 (a) véase el párrafo 24.1.  
P2 (c) véase el párrafo 24.2.  
P3 (c) véase el párrafo 24.5.  
P4 (a) véase el párrafo 24.4(a).  
P5 (c) véase el párrafo 24.4(b).  
P6 (c) véase el párrafo 24.4(c).  
P7 (a) véanse los párrafos 24.4(a) y 24.5.  
P8 (b) véase los párrafos 24.4(b) y 24.5.  
P9 (a) véanse los párrafos 24.4(a) y 24.5.  
P10 (b) véanse los párrafos 24.2 y 24.6(c).

Fuente: Fundación IFRS: Material de Formación sobre la NIIF para las Pymes.

### 4.24.4 Ponga en práctica su conocimiento

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos de contabilización e información financiera de subvenciones del gobierno y otras formas de ayudas gubernamentales de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

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

#### Caso práctico 1

---

El 1 de enero de 20X7, la PYME A recibió una subvención de 1.000.000 u.m. por parte del gobierno nacional en forma de incentivo para establecer y operar una planta manufacturera en una determinada ubicación: la zona de desarrollo. Los fondos se transfieren del gobierno a la PYME A cuando la PYME A realice el desembolso.

La subvención de 600.000 u.m. tiene como condición que la PYME A construya una planta que cueste al menos 2.000.000 u.m. en la zona de desarrollo y que la planta comience su producción comercial el 31 de diciembre de 20X8 o antes de esa fecha. Existen ciertas condiciones asociadas al tipo de desembolso que forma parte de las 2.000.000 u.m. Si estas condiciones no se cumplen, la PYME A deberá reembolsar las 600.000 u.m. al gobierno nacional.

400.000 u.m. de la subvención dependen de que la PYME A mantenga la producción comercial en la planta por un periodo de cuatro años a partir del inicio de la producción. La PYME A tendrá derecho incondicional a 100.000 u.m. al final de cada uno de los primeros cuatro años de la operación comercial de la planta.

Durante 20X7, la PYME A construyó la planta a un costo de 2.100.000 u.m., lo que cumplió en su totalidad el desembolso especificado en las condiciones de la subvención.

Durante el primer trimestre de 20X8, la PYME A probó el proceso de fabricación de la planta.

El 1 de abril de 20X8, la PYME A inició la producción comercial en la planta.

La PYME A evaluó la vida útil de la planta en 20 años a partir del 1 de 20X8 con un valor residual de cero. Además, el método lineal se considera como la base más adecuada para depreciar la planta.

Al 31 de diciembre de 20X8 y 31 de diciembre de 20X9, la evaluación de la PYME A de la planta sigue igual.

Desde el inicio de la producción, la planta ha operado de manera rentable. Además, la PYME A tiene la intención de continuar operando la planta de forma comercial en un futuro previsible.

Elabore asientos contables para registrar la información establecida arriba en los registros contables de la PYME A para los años terminados el 31 de diciembre de 20X7, 20X8 y 20X9.

### Respuesta al caso práctico 1

#### Durante 20X7

DB	Efectivo	1.000.000 u.m.	
CR	Pasivo		1.000.000 u.m.

*Para reconocer como pasivo la subvención del gobierno recibida antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento.*

DB	Propiedades, planta y equipo: costo	2.100.000 u.m.	
CR	Efectivo		2.100.000 u.m.

*Para reconocer el costo de la planta construida.*

**1 de abril de 20X8**

DB	Pasivo	600.000 u.m.	
CR	Resultados: otros ingresos, subvención del gobierno		600.000 u.m.

*Para reconocer como ingresos la parte de la subvención del gobierno respecto de la cual se cumplieron las condiciones de rendimiento (es decir, la planta, cuyo costo superó el desembolso idóneo de 2.000.000 u.m., se construyó y comenzó a utilizar en la zona de desarrollo).*

**Durante 20X8**

DB	Resultados: depreciación (gastos operativos)	78.750 u.m.(a)	
CR	Propiedades, Planta y Equipo: depreciación acumulada		78.750 u.m.

*Para reconocer el gasto de depreciación por el periodo de nueve meses finalizado el 31 de diciembre de 20X8.*

**1 de abril de 20X9**

DB	Pasivo	100.000 u.m.	
CR	Resultados: otros ingresos, subvención del gobierno		100.000 u.m.

*Para reconocer como ingresos la parte de la subvención del gobierno respecto de la cual se cumplieron las condiciones de rendimiento (es decir, la planta se operó comercialmente por 12 meses).*

**Durante 20X9**

DB	Resultados: depreciación (gastos operativos)	105.000 u.m.(a)	
CR	Propiedades, Planta y Equipo: depreciación acumulada		105.000 u.m.

*Para reconocer el gasto de depreciación por el periodo de 12 meses finalizado el 31 de diciembre de 20X9.*

### **Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:**

- 105.000 u.m.(b) de depreciación para un año  $\times$  9/12 meses (es decir, de abril a diciembre) = 78.750 u.m. de depreciación por 9 meses.
- 2.100.000 de importe depreciable  $\div$  vida útil de 20 años = 105.000 u.m. de depreciación por año.

### **Caso práctico 2**

---

El 1 de enero de 20X7, la PYME B recibió 1.000.000 u.m. por parte del gobierno nacional en forma de incentivo para establecer y operar una planta manufacturera en una determinada ubicación: la zona de desarrollo. Los fondos se transfieren del gobierno a la PYME B cuando la PYME B realice el desembolso.

La subvención de 600.000 u.m. tiene como condición que la PYME B construya una planta que cueste al menos 2.000.000 u.m. en la zona de desarrollo y que la planta comience su producción comercial el 31 de diciembre de 20X8 o antes

de esa fecha. Si dichas condiciones no se cumplen, la PYME B se verá obligada a reembolsar 600.000 u.m. al gobierno nacional.

400.000 u.m. de la subvención dependen de que la PYME B mantenga la producción comercial en la planta por un periodo de cuatro años a partir del inicio de la producción; es decir, la PYME B tendrá el derecho incondicional a 8.333,33 u.m. al final de cada mes por los primeros 48 meses de operación comercial de la planta.

Durante 20X7, la PYME B construyó la planta a un costo de 2.100.000 u.m., lo que cumplió en su totalidad el desembolso especificado en las condiciones de la subvención.

Durante el primer trimestre de 20X8, la PYME B probó el proceso de fabricación de la planta. El 1 de abril de 20X8, la PYME B inició la producción comercial en la planta.

La PYME B evaluó la vida útil de la planta en 20 años a partir del 1 de 20X8 con un valor residual de cero. Además, el método lineal se consideró como la base más adecuada para depreciar la planta.

Al 31 de diciembre de 20X8 y 31 de diciembre de 20X9, la evaluación de la PYME B de la planta siguió igual.

Desde el inicio de la producción, la planta ha operado de manera rentable. Además, la PYME B tiene la intención de continuar operando la planta de forma comercial en un futuro previsible.

Durante 20X8, de acuerdo con el esquema de incentivo del gobierno nacional para aumentar la exportación de bienes producidos en ese país, la PYME B recibió respaldo de comercialización gratuito por parte del gobierno nacional en las ferias de negocios en Frankfurt, Johannesburgo, Londres, Nueva York y Tokio.

Elabore un extracto que muestre de qué manera las subvenciones del gobierno podrían presentarse y revelarse en los estados financieros consolidados del grupo de la PYME B para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X9.

## Respuesta al caso práctico 2

### Grupo de la PYME B

#### [Extracto de] estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1

	Nota	20X9	20X8
<b>Pasivos nos corrientes</b>			
Subvención del gobierno	20	125.000 u.m. (a)	225.000 u.m. (b)
<b>Pasivos corrientes</b>			
Subvención del gobierno	20	100.000 u.m. (c)	100.000 u.m. (c)

#### [Extracto de] Notas de los estados financieros del grupo de la PYME B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X9.

### Nota 5: Ganancia antes de impuestos

Las siguientes partidas se han reconocido como gastos (ingresos) al determinar la ganancia antes de impuestos:

	20X9 u.m.	20X8 u.m.
Subvención del gobierno recibida por la construcción de una nueva planta	-	(600.000)
Subvención del gobierno recibida por la operación de una nueva planta	(100.000) (d)	(75.000) (e)

Una subvención de 100.000 u.m. (20X7: 75.000 u.m.) por parte del gobierno X se reconoció en ingresos durante 20X8. La subvención se otorga para operar una nueva planta con fines comerciales en la jurisdicción Z. La subvención se suma a las 600.000 u.m. reconocidas en ingresos en 20X7 para la construcción de la planta (véase la nota 20).

Además, para fomentar la exportación desde la jurisdicción Z, la entidad recibió, por parte del gobierno X, respaldo promocional sin cargo con fines de exhibir sus productos en varias ferias internacionales de negocios. No se han reconocido ingresos ni gastos respecto de esta ayuda gubernamental ya que no se le puede asignar un valor razonable.

## Nota 20: Subvención del gobierno

El 1 de enero de 20X7, se recibió una subvención de 1.000.000 u.m. otorgada por el gobierno X para la construcción y operación de una nueva planta en la jurisdicción Z. La parte de la subvención relacionada con la construcción de la planta se reconoció en ingresos en 20X8 cuando la planta inició su producción comercial. El saldo de 400.000 u.m. de la subvención depende de que la nueva planta continúe su producción comercial por un periodo de cuatro años sin interrupciones. Se reconoce en ingresos ya que la entidad pasa a tener el derecho incondicional sobre ello. Al 31 de diciembre de 20X9, quedan 27 meses del periodo de subvención.

Estos cálculos ilustran sólo el funcionamiento y no formarían parte de la información real a revelar en los estados financieros.

- (a) Un periodo de subvención de 48 meses menos 21 meses reconocidos al 31 de diciembre de 20X9 = 27 meses restantes.  $27 \text{ meses} \times 8.333,33 \text{ u.m.} = 225.000 \text{ u.m.}$  en total.  $225.000 \text{ u.m.}$  menos  $100.000 \text{ u.m.}$  (c) de la parte actual =  $125.000 \text{ u.m.}$  de la parte no corriente.
- (b) Un periodo de subvención de 48 meses menos 9 meses reconocidos al 31 de diciembre de 20X8 = 39 meses restantes.  $39 \text{ meses} \times 8.333,33 \text{ u.m.} = 325.000 \text{ u.m.}$  en total.  $325.000 \text{ u.m.}$  menos  $100.000 \text{ u.m.}$  (c) de la parte actual =  $225.000 \text{ u.m.}$  de la parte no corriente.
- (c)  $12 \text{ meses en el año siguiente} \times 8.333,33 = 100.000 \text{ u.m.}$
- (d)  $12 \text{ meses de producción comercial en 20X9} \times 8.333,33 = 100.000 \text{ u.m.}$
- (e)  $9 \text{ meses de producción comercial en 20X8} \times 8.333,33 = 75.000 \text{ u.m.}$
- (f)  $400.000 \text{ u.m.} \div 48 \text{ meses} = 8.333,33 \text{ por mes}$

Fuente.- Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.25 SECCIÓN 25: Costos por préstamos

### 4.25.1 Estructura de la Sección

1 párrafo para el alcance  
 1 párrafo para reconocimiento  
 1 párrafo de información a revelar  
 Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009

### 4.25.2 Resumen del Estándar

*Alcance:* Esta sección trata sobre la contabilidad de los costos por préstamos. Los costos por préstamos son los intereses y otros costos financieros que la entidad debe pagar por los préstamos recibidos. Según el párrafo 25.1 de esta sección, los costos por préstamos incluyen:

- a) Los gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, como se describe en la Sección 11, Instrumentos financieros básicos.
- b) Las cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la Sección 20, Arrendamientos.
- c) Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida que se consideren ajustes de los costos por intereses.

*Reconocimiento:* Todos los costos por préstamos se reconocen como gasto del periodo en el cual se incurre en ellos.

*Información para revelar:* Los costos financieros del periodo, el gasto total por intereses (usando el método del interés efectivo de los pasivos financieros que no están valuados al valor razonable).

### 4.25.3 Casos Prácticos

#### Ponga a prueba su conocimiento

Responda las preguntas a continuación y evalúe sus conocimientos acerca de los requerimientos de contabilización de los costos por préstamos conforme 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 correcto.

**Pregunta 1.** Los costos por préstamos incluyen:

- (a) intereses y otros costos, en los que incurre la entidad, que están relacionados con los fondos que se han tomado en préstamo.
- (b) gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo como se describe en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos, únicamente.
- (c) cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la Sección 20 Arrendamientos, únicamente.
- (d) ninguna de las anteriores.

**Pregunta 2.** Los costos por préstamos no incluyen:

- (a) intereses incurridos sobre descubiertos bancarios.
- (b) honorarios administrativos adicionales incurridos al obtener un préstamo.
- (c) cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la Sección 20 Arrendamientos.
- (d) dividendos declarados a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto.

**Pregunta 3.** Una entidad debe:

- (a) reconocer todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.
- (b) reconocer todos los costos por préstamos como un gasto en los resultados en el periodo en el que se incurre en ellos, excepto en la medida que los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta se capitalicen como parte del costo del activo.
- (c) elegir ya sea (a) o (b) arriba según su política contable para los costos por préstamos y aplicar la política elegida de manera coherente a todos sus costos por préstamos.

### **Respuestas**

P1 (a) véase el párrafo 25.1.

P2 (d) véase el párrafo 25.1.

P3 (a) véase el párrafo 25.3.

Fuente: Fundación IFRS: Material de Formación sobre la NIIF para Pymes.

#### **4.25.4 Ponga en práctica su conocimiento**

Resuelva el caso práctico a continuación y ponga así en práctica su conocimiento de los requerimientos para la contabilización de los costos por préstamos de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

Una vez que haya completado el caso práctico, coteje sus respuestas con la que se detalla al final de esta prueba.

## Caso práctico

---

El 1 de enero de 20X1, la PYME A tomó un préstamo de 150.000 u.m.e. de un banco extranjero, que equivalía a 300.000 u.m. en esa fecha. El préstamo expresado en u.m.e. se paga el 31 de diciembre de 20X9 y genera intereses a una tasa fija del 2 por ciento anual. El interés se paga anualmente a periodo vencido (es decir, el 31 de diciembre cada año) en el periodo en que el préstamo sigue vigente y pendiente. La entidad tomó un préstamo en moneda extranjera porque consideró que, después de haber tenido en cuenta la pérdida por cambio prevista atribuida a la diferencia inflacionaria entre la u.m. y la u.m.e., la tasa de interés efectivo sobre el préstamo expresado en u.m.e. sería aproximadamente del 4 por ciento anual, en comparación con el 5 por ciento anual sobre un préstamo local equivalente expresado en u.m. Las diferencias entre la tasa de cambio de u.m. y u.m.e. y el índice inflacionario nacional resultaron ser coherentes con las predicciones de la empresa.

El 1 de enero de 20X1, la PYME A incurrió en 5.000 u.m. de gastos por transacción, y los pagó. Dichos costos se generaron al tomar prestadas 200.000 u.m. del Banco Z. El préstamo a tasa fija expresado en u.m. genera el 5 por ciento de interés anual (tasa anual compuesta). Tanto el principal como el interés acumulado se deben liquidar el 31 de diciembre de 20X5.

El 31 de marzo de 20X1, la PYME A emitió una obligación con un valor nominal de 100.000 u.m. al Banco Y por 90.000 u.m. (es decir, la obligación se emitió a un descuento de 10.000 u.m.). Es una obligación sin intereses. Sin embargo, el 1 de abril de 20X4, la PYME A debe pagar al Banco Y 105.000 u.m. para rescatar la obligación (es decir, la obligación se debe rescatar a una prima de 5.000 u.m.).

El 30 de junio de 20X1, la PYME A celebró, como arrendatario, un arrendamiento financiero por una pieza de equipamiento. Para reconocer los derechos y las obligaciones en el arrendamiento, la PYME A reconoció un activo de 100.000 u.m. y un pasivo por el mismo importe. La tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 5 por ciento anual. Los pagos del arrendamiento se realizan anualmente, a periodo vencido.

El 31 de agosto de 20X1, la PYME A celebró, como arrendatario, un arrendamiento operativo por una pieza de equipamiento. De acuerdo con el contrato de arrendamiento, la PYME A pagó 1.000 u.m. mensuales por el derecho de utilizar la pieza de equipamiento desde el 1 de septiembre de 20X1 al 31 de enero de 20X2.

La moneda funcional de la PYME A son las unidades monetarias (u.m.). El 31 de diciembre de 20X1, la tasa de cambio era 2,04 u.m.:1 u.m.e.

**Elabore asientos contables para registrar los pasivos y los costos por préstamos en los registros contables de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.**

**Respuesta al caso práctico**

**1 enero de 20X1**

DB	Efectivo	300.000 u.m.	
CR	Pasivo financiero		300.000 u.m.

*Para reconocer el pasivo financiero a largo plazo expresado en u.m.e.*

DB	Pasivo financiero	5.000 u.m.	
CR	Efectivo		5.000 u.m.

*Para reconocer los costos de transacción por obtener un pasivo financiero a largo plazo expresado en u.m.*

DB	Efectivo	200.000 u.m.	
CR	Pasivo financiero		200.000 u.m.

*Para reconocer el pasivo financiero a largo plazo expresado en u.m.*

**31 de marzo de 20X1**

DB	Efectivo	90.000 u.m.	
CR	Pasivo financiero		90.000 u.m.

*Para reconocer el pasivo financiero a largo plazo (obligación) de 100.000 u.m. emitido a un descuento de 10.000 u.m. (véase la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos).*

**30 de junio de 20X1**

DB	Propiedades, Planta y Equipo (equipamiento arrendado)	100.000 u.m.	
CR	Pasivo financiero		100.000 u.m.

*Para reconocer el activo (equipamiento arrendado) y el pasivo financiero a largo plazo por la obtención del arrendamiento financiero.*

**31 de diciembre de 20X1**

DB	Resultados (costos por préstamos: interés y pérdida por diferencia de cambio sobre el interés acumulado)	6.120 u.m.(a)	
CR	Efectivo		6.120 u.m.

*Para reconocer la liquidación del interés y la pérdida por tasas de cambio de la moneda extranjera sobre el interés acumulado, sobre el pasivo financiero expresado en u.m.e.*

DB	Resultados (costos por préstamos: pérdida por diferencia de cambio)	6.000 u.m.(b)	
CR	Pasivo financiero		6.000 u.m.

*Para reconocer la pérdida por diferencia de cambio sobre el pasivo financiero a largo plazo expresado en u.m.e. considerado como un ajuste a los costos de interés.*

DB	Resultados (costos por préstamos: interés y costos por transacción)	10.789 u.m.(d)	
CR	Pasivo financiero		10.789 u.m.

*Para reconocer los costos financieros (interés y costos por transacción) sobre el pasivo financiero a largo plazo expresado en u.m.*

DB	Resultados (costos por préstamos: descuento al momento de la emisión y prima de rescate)	3.559 u.m.(g)	
CR	Pasivo financiero		3.559 u.m.

*Para reconocer los costos financieros sobre el pasivo financiero a largo plazo (obligación).*

DB	Resultados (costos por préstamos: costo financiero)	2.500 u.m.(i)	
CR	Pasivo financiero (pasivo corriente)		2.500 u.m.

*Para reconocer los costos financieros sobre el pasivo derivado del arrendamiento.*

La entidad podría también reconocer el arrendamiento operativo (que no constituye un costo por préstamo) como sigue:

DB	Resultados (gastos por a rrendamiento operativo)	4.000 u.m.(j)	
CR	Efectivo		4.000 u.m.

*Para reconocer los pagos del arrendamiento operativo (no constituye un costo por préstamo).*

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a)  $150.000 \text{ u.m.e.} \times 2\% \text{ de interés} \times 2,04 \text{ de tasa de cambio} = 6.120 \text{ u.m. de interés y pérdida por diferencia de tasa de cambio}$
- (b)  $306.000 \text{ u.m.} \text{ (c) menos } 300.000 \text{ u.m. de importe en libras del préstamo expresado en u.m.e. al 1 de enero de } 20X1 = 6.000 \text{ u.m. de pérdida por diferencia de tasa de cambio}$
- (c)  $150.000 \text{ u.m.e.} \times 2,04 \text{ de tasa de cambio} = 306.000 \text{ u.m. de importe en libras del préstamo de } 150.000 \text{ u.m.e. al 31 de diciembre de } 20X1$
- (d)  $195.000 \text{ u.m.} \text{ (e)} \times 5,533\% \text{ de tasa de interés efectivo} \text{ (f)} = 10.789 \text{ u.m. de costo financiero: interés y costos por transacción}$
- (e)  $200.000 \text{ u.m. de préstamo menos } 5.000 \text{ u.m. de costos por transacción} = 195.000 \text{ u.m. de importe en libras al 2 de enero de } 20X1$
- (f) La tasa de interés efectivo del 5,533% se estimó mediante una calculadora financiera. También se puede determinar como sigue:  
 $200.000 \text{ u.m.} \times 1.05^5 = 255.256,3 \text{ u.m.}$ , que equivale a la suma del principal y el interés compuesto al final de 5 años  
 La tasa que descuenta las 255.256,3 a su importe en libras inicial de 195.000 u.m. es del 5,533%, que se determina como sigue:  $(255.256,3 \text{ u.m.} / 195.000 \text{ u.m.})^{1/5} - 1$
- (g)  $90.000 \text{ u.m. de importes obtenidos al momento de la emisión} \times 5,273\% \text{ de tasa de interés efectivo} \text{ (h)} \times 9/12 \text{ meses (es decir, del 1 de abril al 31 de diciembre)} = 3.559 \text{ u.m. de costo financiero: descuento al momento de la emisión y prima de rescate (tasa de interés efectivo)}$
- (h) La tasa de interés efectivo del 5,273% se estima mediante una calculadora financiera u hoja de cálculo
- (i)  $100.000 \text{ u.m. de pasivo} \times 5\% \text{ de tasa de interés implícita en el arrendamiento} \times 6/12 \text{ meses (es decir, del 1 de julio al 31 de diciembre)} = 2.500 \text{ u.m. de costo financiero}$
- (j)  $4 \text{ meses (es decir, del 1 de septiembre al 31 de diciembre)} \times 1.000 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento operativo} = 4.000 \text{ de gastos por arrendamiento operativo (nota: el gasto por arrendamiento operativo no es un costo por préstamo)}$

Fuente.- Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.26 SECCIÓN 26: Pagos basados en acciones

### 4.26.1 Estructura de la Sección

2 párrafos para el alcance  
 15 párrafos para reconocimiento y medición  
 2 párrafos de información para revelar  
 Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009

### 4.26.2 Resumen del Estándar

*Alcance:* Esta sección determina la contabilidad de todas las transacciones con pagos basados en acciones. Se incluyen las operaciones con pagos basados en acciones liquidadas así: con instrumentos de patrimonio, con pagos basados en acciones o en efectivo. O en las que la entidad recibe o adquiere bienes y servicios y paga al proveedor mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.

*Reconocimiento:* Los bienes o servicios adquiridos en una operación con pagos basados en acciones, se reconocen cuando la entidad obtenga los bienes o reciba los servicios. El incremento en el patrimonio se reconoce, si la entidad ha recibido bienes y servicios en una transacción basada con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio. El reconocimiento del pasivo se efectuará, si los bienes y servicios fueron adquiridos en una operación con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo. Si los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una operación con pagos basados en acciones, no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos, se reconocerán como gastos.

*Reconocimiento cuando existen condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión:* Cuando los pagos basados en acciones otorgados a los empleados se consolidan inmediatamente, no es necesario que el empleado complete un determinado periodo de servicio antes de adquirir incondicionalmente el derecho sobre esos pagos basados en acciones. Las condiciones de consolidación de la concesión -relacionadas con servicios a empleados o con condiciones de desempeño, que no son del mercado- se tienen en cuenta cuando se estima el número de los instrumentos de patrimonio que se espera consoliden la concesión. Todas las condiciones del mercado y las condiciones de no consolidación de la concesión se tienen en cuenta, cuando se estima el valor razonable de los instrumentos de patrimonio a la fecha de medición, sin hacer ajustes subsiguientes.

*Medición de transacciones con pagos basados en acciones, que se liquidan con instrumentos de patrimonio:* En operaciones con empleados y otras personas que presten servicios similares, el valor razonable de los servicios recibidos debe medirse por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio a la fecha de otorgamiento. Las operaciones, con personas diferentes a los empleados, se miden con el valor razonable de los bienes o servicios recibidos a la fecha que la entidad obtiene los bienes o servicios. Si el valor razonable mencionado no se puede medir confiablemente, se usará el valor razonable del instrumento de patrimonio.

*Medición de transacciones con pagos basados en acciones, que se liquidan en efectivo:* De acuerdo con el párrafo 26.14 de esta sección, para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, una entidad medirá los bienes o servicios adquiridos y el pasivo incurrido, al valor razonable del pasivo. Hasta que el pasivo se liquide, la entidad volverá a medir el valor razonable del pasivo en cada fecha sobre la que se informe, así como en la fecha de liquidación, con cualquier cambio en el valor razonable reconocido en el resultado del periodo.

*Medición de transacciones con pagos basados en acciones, con alternativas de efectivo:* Generalmente, estas transacciones se contabilizan como operaciones liquidadas en efectivo.

*Otros aspectos*<sup>29</sup>: El valor razonable de los instrumentos de patrimonio se determina de acuerdo con la siguiente jerarquía:

- precios de mercado observables
- datos de mercado observables, tales como transacciones recientes o valuación
- independiente de la entidad o
- si obtener una medición confiable del valor razonable es impracticable, se usa un método de valuación (los directores de la entidad deben usar su juicio en relación con el método de valuación más apropiado).
- Si las condiciones de consolidación de la concesión se modifican para beneficio de los empleados, el valor razonable incremental otorgado se reconoce durante el período restante de consolidación de la concesión, como también el valor razonable a la fecha original del otorgamiento. Si la modificación no es benéfica para los empleados, los servicios recibidos se contabilizan como si la modificación no hubiera ocurrido.
- La cancelación o liquidación de una transacción de pago, basado-en-acciones liquidada-en-patrimonio, se contabiliza como una aceleración de la concesión.
- Cuando los pagos basados-en-acciones sean otorgados por la matriz que presenta estados financieros consolidados según el IFRS para PYMES o según los IFRS plenos, a los empleados de una subsidiaria, la subsidiaria puede reconocer una asignación razonable de los gastos del grupo.

### 4.26.3 Casos prácticos<sup>30</sup>

Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.  
Transacciones liquidadas en efectivo.

- El 1.7.X4 la sociedad X concede a sus 100 empleados, por los servicios prestados, un incentivo consistente en el importe en efectivo equivalente al valor de cotización que tengan sus acciones (100 acciones por trabajador) a finales de 20X4. El 1.7.X4 las acciones cotizan a 32 u.m. por acción.

Los trabajadores adquirirán el derecho a percibir las acciones si permanecen en la sociedad hasta 1.7.X5.

A finales de 20X4 el valor de cotización de las acciones es de 44 u.m. y la sociedad X estima que el 1.7.X5 permanecerán 90 trabajadores. Finalmente el 1.7.X5 sólo permanecen en la empresa 85 trabajadores.

<sup>29</sup> Deloitte, El IFRS para Pymes en su bolsillo, Abril 2011, pág. 34.

<sup>30</sup> José Javier Jiménez Cano. NIC-NIIF Supuestos prácticos. Actualícese. 2011 páginas 311 a 321

- Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior.

**Solución:**

31.12.X4. Por el reconocimiento del derecho de los trabajadores en proporción al tiempo transcurrido.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Retribuciones al personal liquidadas en efectivo basado en instrumentos de patrimonio (100 accx44 u.m. x 90 trabajad. 6/12)	198.000	
Pasivo corriente	Provisión a corto plazo por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio		198.000

1,7X5 Por el reconocimiento del segundo semestre y el pago de la totalidad.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Pasivo corriente	Provisión a corto plazo por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	198.000	
Gastos	Retribuciones al personal liquidadas en efectivo basado en instrumento de patrimonio	176.000	
Activo corriente	Bancos (100 accs x 44 u.m. x 85 trabajadores)		374.000

**Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.**

**Transacciones liquidadas en acciones.**

- Una sociedad acuerda a principios del año 20X4 con sus 100 trabajadores concedentes un incentivo consistente en la entrega de 200 acciones de la empresa a cada uno de ellos. La cotización de las acciones el 1.1.X4 es de 45 u.m. por acción. La evolución de la plantilla y de las cotizaciones es:

Fecha	Plantilla	Cotización
31.12X4	85 trabajadores	48 u.m.
31.12X5	70 trabajadores	51 u.m.

- Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior, bajo dos hipótesis:  
 Hipótesis 1: La concesión es irrevocable, es decir, independiente de que el trabajador continúe trabajando o no en la empresa.  
 Hipótesis 2: El trabajador ha de continuar en la empresa a 31.12.X5 para cobrar el incentivo.

- Solución:  
HIPÓTESIS 1: La concesión es irrevocable, es decir, independiente de que el trabajador continúe trabajando o no en la empresa.

1.1.X4. Por el nacimiento del derecho irrevocable de los trabajadores a percibir las acciones.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Retribuciones al personal liquidadas con instrumentos de patrimonio (200accx45 u.m. x 100 trabajadores)	900.000	
Patrimonio	Capital social (1)		900.000

(1) Las acciones utilizadas para pagar a sus trabajadores pueden ser:  
 - Capital social si la sociedad no tiene autocartera de acciones (acciones propias) y ha de emitir acciones nuevas para el pago a los trabajadores, o bien  
 - Acciones propias que la empresa tenga en su poder, en cuyo caso la cuenta que refleje el instrumento de patrimonio no sería capital social, sino Acciones propias en situaciones especiales, y la diferencia si la hubiera, positiva o negativa, entre el gasto y el instrumento de patrimonio se llevaría a cuentas de reservas.

HIPÓTESIS 2: El trabajador ha de continuar en la empresa a 31.12.X5 para cobrar el incentivo.

1.1.X4 Los servicios recibidos se valoran por el valor de los instrumentos de patrimonio entregados en el momento de la fecha de la concesión, pero se reconocen a medida que sean prestados a lo largo del citado período, luego el 1.1.X4 como no se ha prestado todavía ningún servicio, no procede asiento.

Tampoco se reconoce el pasivo, porque no coincidiría con el concepto de pasivo del marco conceptual, que se basa en hechos pasados, no en hechos futuros, como sucede en este caso.

31.12.X4. Por el reconocimiento de la parte del primer ejercicio durante el que se han prestado los servicios.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Retribuciones al personal liquidadas con instrumentos de patrimonio (200acc48 u.m. x 85 trabajadores x 1/2)	408.000	
Patrimonio	Capital Social		408.000

31.12.X5. Por el reconocimiento de la parte del segundo ejercicio en que se han prestado los servicios.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Retribuciones al personal liquidadas con instrumentos de patrimonio {(200acc x 51 u.m. x 70 trabajadores) . 408.000}	306.000	
Patrimonio	Capital social		306.000

### Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, Transacciones liquidadas en acciones.

- La sociedad X ha acordado con su abogado realizar el pago de sus últimas minutas mediante la entrega de 200 acciones propias adquiridas a 30 u.m. por acción.
- Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior, prescindiendo de consideraciones fiscales y bajo las siguientes hipótesis:

Hipótesis 1: El valor razonable de los servicios prestados se estima en el importe de las facturas emitidas por el abogado, que asciende a 5.000 u.m.

Hipótesis 2: El valor razonable de los servicios prestados se estima en el importe de las facturas emitidas por el abogado, que asciende a 8.000 u.m.

Hipótesis 3: No puede determinarse el valor razonable de los servicios prestados por el abogado, pero se sabe que la cotización actual de las acciones de X es de 32 u.m. por acción.

- Solución:  
HIPÓTESIS 1: El valor razonable de los servicios prestados se estima en el importe de las facturas emitidas por el abogado, que asciende a 5.000 u.m.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Servicios profesionales independientes	5.000	
Patrimonio	Reservas voluntarias	1.000	
Patrimonio	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		6.000

HIPÓTESIS 2: El valor razonable de los servicios prestados se estima en el importe de las facturas emitidas por el abogado, que asciende a 8.000 u.m.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Servicios de profesionales independientes	8.000	
Patrimonio	Reservas voluntarias		2.000
Patrimonio	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		6.000

HIPÓTESIS 3. No puede determinarse el valor razonable de los servicios prestados por el abogado pero se sabe que la cotización actual de las acciones de X es de 32 u.m. por acción.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos	Servicios de profesionales independientes (220 x 32)	6.400	
Patrimonio	Reservas voluntarias		400
Patrimonio	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		6.000

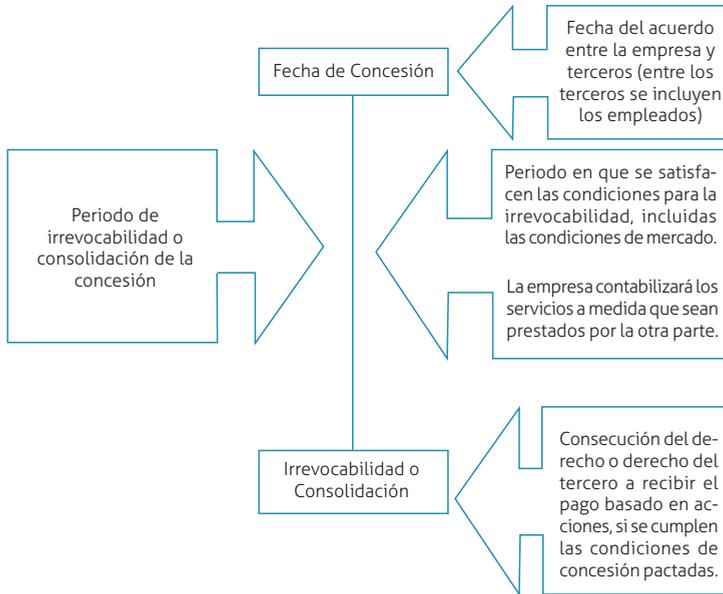
### **Pagos basados en acciones. Transacciones con pagos basados en acciones Liquidadas mediante Instrumentos de Patrimonio.**

Con la fecha 1 de junio de 2005 (Fecha de Concesión), una empresa llega a un acuerdo con sus 8 directores, para otorgar 8.000 opciones sobre acciones, bajo las condiciones de que permanezcan en la empresa por un período de 3 años a contar de la fecha de concesión y además, que las ganancias de las acciones de la empresa logren un incremento de un 40% sobre el valor al 31 de mayo de 2005.

Estimaciones:

- El valor razonable se estima en 15 u.m.
- La empresa cree que 1 de los 8 directivos de la empresa dejará la entidad antes de cumplirse el plazo de tres años exigidos para ejercer la opción.
- También estima que el objeto de incremento se cumplirá en el plazo determinado. Esta estimación se mantiene durante el período exigido.

## Supuestos:



Fuente: José Javier Jiménez Cano. NIC-NIIF Supuestos prácticos. Actualícese. 2011

## Cálculo del gasto:

- a. Gasto del año 2005:  
 $8.000 \times (8-1) \times 15 \times 7/36 = 163.333,33$  u.m.  
 Se reconoce el gasto el primer año por 163.333,33 u.m.
- b. Gasto del año 2006:  $8.000 \times (8-2) \times 15 \times 19/36 = 380.000$  u.m.  
 Se reconoce el gasto para el año 2006 de  $380.000 - 163.333,33 = 216.666,67$  u.m.
- c. Gasto para el año 2007:  
 $8.000 \times (8-2) \times 15 \times 31/36 = 620.000$  u.m.  
 Se reconoce como gasto para el año 2007, el diferencial entre el importe calculado total en este año menos el gasto acumulado ( $620.000 - 380.000$ ), por lo tanto, el gasto será de 240.000 u.m.
- d. Año 2008: En mayo de este año, al no ser ejercitable la opción y siempre y cuando no se hubiese contabilizado el gasto de este año de 100.000 u.m., se deberá revertir los gastos acumulados contabilizados a la fecha, es decir, se revertirán los 620.000 u.m. Si se hubiesen contabilizado los 100.000 u.m. de gasto correspondiente al año 2008, entonces se revertirá el total del gasto acumulado de 720.000 u.m.

## 4.27 SECCIÓN 27: Deterioro del valor de los activos

<b>4.27.1 Estructura de la Sección</b>	<p>1 párrafo para Objetivo y alcance</p> <p>3 párrafos para Deterioro del valor de los inventarios</p> <p>19 párrafos para Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios</p> <p>8 párrafos para Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía</p> <p>2 párrafos de Información a revelar</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
--	---

### 4.27.2 Resumen del Estándar

*Objetivo y alcance:* Ocurre una pérdida por deterioro, cuando el valor en libros de un activo es mayor a su **valor recuperable** (precio de venta menos los costos de terminación y venta). Esta sección aplica a todos los activos diferentes de los siguientes, los cuales tienen requerimientos especiales para determinar el deterioro de los mismos.

- Activos por impuestos diferidos (Ver Sección 29, Impuesto a las Ganancias).
- Activos provenientes de beneficios a los empleados (Ver Sección 28, Beneficios a los empleados).
- Activos financieros comprendidos en las Secciones 10 o 12.
- Propiedades de inversión medidas a su valor razonable (Ver Sección 16, Propiedades de inversión).
- Activos biológicos medidos a su valor razonable, menos los costos necesarios para su venta (Ver Sección 34, Actividades especiales).

*Deterioro del valor de los inventarios:* El deterioro de los inventarios se produce cuando al cierre del periodo que se va a informar, el valor en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares de inventario) es mayor a su valor recuperable (precio de venta menos los costos de terminación y venta). Este deterioro se registra en las cuentas de resultados como un gasto y se disminuye el valor del inventario.

La entidad, en el siguiente periodo que se va a informar, hará una nueva evaluación del valor recuperable de los inventarios y si las condiciones económicas que habían originado el ajuste por deterioro hacen que este valor mejore en relación con el valor en libros, se revertirá el deterioro registrado hasta el límite contabilizado.

*Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios:* El deterioro de otros activos, distintos de los inventarios, se produce cuando al cierre del periodo que se va a informar, el valor en libros del activo es mayor a su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor en uso. Este deterioro se registra en las cuentas de resultados como un gasto y se disminuye el valor del activo.

*Valor razonable menos costos de venta:* Es la cuantía que se puede obtener en la venta de un activo en un mercado libre, menos los gastos necesarios de venta.

*Valor en uso:* Es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se pueden obtener de un activo a lo largo de su vida útil. Para calcular el valor presente es necesario proyectar las entradas y salidas de efectivo originadas en la utilización del activo y aplicar una tasa de descuento adecuada según los flujos futuros que se esperan obtener con el tiempo. En los párrafos 27.16 a 27.20 de esta sección se señalan:

- Los elementos que deberán reflejarse en el cálculo del valor de uso de un activo.
- Lo que deberá incluirse en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, al calcular el valor de uso.
- Los aspectos que no deben incluirse en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.
- Las condiciones de la tasa de descuento que se va a utilizar en el cálculo del valor presente.

*Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (UGE):* En cada fecha de cierre del periodo que se va a informar, se debe determinar si hay indicador de deterioro de los activos, con el fin de aplicar el deterioro respectivo. Si es difícil obtener el valor recuperable de un activo, se determina la cantidad recuperable de la UGE respectiva.

La UGE es el activo o grupo de activos, plenamente identificados, que producen entradas de efectivo. Un indicador de deterioro puede conducir a la entidad a revisar la vida útil, el método de depreciación o el valor residual del activo. La pérdida por deterioro, reconocida para una UGE, se asigna, primero, a la plusvalía dentro de la UGE y luego, en proporción a los otros activos, de acuerdo con su valor en libros. Solamente, en algunos casos, se revertirá el deterioro registrado hasta el límite contabilizado.

*Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía:* Como el valor razonable de la plusvalía no puede medirse, entonces, el valor razonable de la plusvalía proviene de la medición del valor razonable de las UGE de las que la plusvalía es una parte. La plusvalía adquirida en una combinación de negocios se distribuye entre cada UGE que se beneficiará de las sinergias de la combinación.

Según el párrafo 27.26 de esta sección, "Parte del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo es atribuible a las participaciones no controladoras en la plusvalía. Con el propósito de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con plusvalía de la que no se tiene la propiedad total, el importe en libros de la unidad se ajustará a efectos prácticos, antes de compararse con el valor recuperable correspondiente, incrementando el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad para incluir la plusvalía atribuible a la participación no controladora. Este importe en libros, ajustado a efectos prácticos, se comparará después con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si el valor de ésta se ha deteriorado o no".

Reversión de una pérdida por deterioro del valor: No es permitido revertir la pérdida por deterioro reconocida para la plusvalía.

*Información a revelar:* En los párrafos 27.32 y 27.33 se indica la información a revelar de esta sección.

### 4.27.3 Casos Prácticos

#### Caso 1. Deterioro del valor de los inventarios:

La PYME A, al 31 de diciembre de 20X0 tiene en su inventario de mercancías productos por un valor de 100.000 u.m. (unidades de medida).

Al finalizar el periodo contable, el costo de la mercancía anterior excede el valor recuperable en 5.000 u.m.

**Elabore los asientos contables para registrar el deterioro del valor de los inventarios al 31 de diciembre de 20X0. No registre ninguna clase de impuestos.**

**Respuesta al Caso 1.**

El deterioro de los inventarios es:

Valor en libros	100.000 u.m.
Menos: Valor recuperable	95.000 u.m.
<b>Deterioro de valor</b>	<b>5.000 u.m.</b>

Cuentas	DB.	CR.
Gastos / Pérdida en deterioro de inventarios	5.000 u.m.	
Activo / Inventario de mercancías		5.000 u.m.

Para reconocer el deterioro del valor de los inventarios del producto XYZ, al 31 de diciembre de 20X0.

**Caso 2. Reversión del deterioro del valor de los inventarios:**

Al cierre del siguiente periodo a informar la PYME A no ha vendido los productos anteriores. Al 31 de diciembre de 20X1 el valor recuperable de la mercancía anterior excede el valor del costo en 4.000 u.m.

Elabore los asientos contables para registrar la disminución del deterioro del valor de los inventarios al 31 de diciembre de 20X0. No registre ninguna clase de impuestos.

**Respuesta al Caso 2.**

La disminución del deterioro de los inventarios es:

Valor en libros	95.000 u.m.
Menos: Valor recuperable	99.000 u.m.
<b>Disminución del Deterioro de valor</b>	<b>4.000 u.m.</b>

Cuentas	DB.	CR.
Activo / Inventario de mercancías	4.000 u.m.	
Ingresos / Ordinarios		4.000 u.m.

Para reconocer la disminución del deterioro del valor de los inventarios del producto XYZ, al 31 de diciembre de 20X1.

### Caso 3. Deterioro de otros activos distintos de los inventarios:

Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo que no se deprecian.

La PYME A, al 31 de diciembre de 20X0 tiene en un terreno para su uso por un valor de 75.000 u.m.

Al finalizar el periodo contable, de acuerdo con avalúo efectuado por un perito calificado, el valor en libros del bien anterior excede el *valor razonable menos los costos de venta* en 10.000 u.m.

**Elabore los asientos contables para registrar el deterioro del terreno al 31 de diciembre de 20X0. No registre ninguna clase de impuestos.**

#### Respuesta al Caso 3.

El deterioro del terreno es:

Valor en libros	75.000 u.m.
Menos: Valor recuperable	65.000 u.m.
<b>Deterioro de valor</b>	<b>10.000 u.m.</b>

Cuentas	DB.	CR.
Gastos / Pérdida en deterioro de terrenos	10.000 u.m.	
Activo / Terrenos		10.000 u.m.

Para reconocer el deterioro del terreno 123, al 31 de diciembre de 20X0.

### Caso 4. Deterioro de otros activos distintos de los inventarios:

Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo que se deprecian:

La PYME A, al 31 de diciembre de 20X0 tiene una máquina para su uso por un costo de 20.000 u.m. Esta máquina fue adquirida hace un año y se viene depreciando utilizando el sistema de línea recta. La vida útil de este activo se estima en cuatro (4) años, de acuerdo con el tiempo que se espera generará beneficios económicos futuros.

Al finalizar el periodo contable, 31 diciembre de 20X0, según avalúo efectuado por un perito calificado, el *valor en libros* del bien anterior excede el *valor razonable menos los costos de venta* en 3.000 u.m.

**Elabore los asientos contables para registrar el deterioro del terreno al 31 de diciembre de 20X0. No registre ninguna clase de impuestos.**

**Respuesta al Caso 4.**

El deterioro de la máquina es:

Costo	20.000 u.m.
-Valor depreciación acumulada	5.000 u.m.
Valor en libros	15.000 u.m.
Valor recuperable	12.000 u.m.
Deterioro de valor	3.000 u.m.

Cuentas	DB.	CR.
Gastos / Pérdida en deterioro de maquinaria	3.000 u.m.	
Activo / Maquinaria		3.000 u.m.

*Para reconocer el deterioro de la máquina marca GHF Ref. 345, al 31 de diciembre de 20X0.*

**Caso 5. Deterioro de otros activos distintos de los inventarios:**

Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo que se deprecian, cuando el valor de uso es mayor al valor razonable menos los costos de venta:

La PYME A, al 31 de diciembre de 2010 tiene una máquina para su uso por un costo de 200.000 u.m. Esta máquina fue adquirida hace cinco años (el 1° de enero de 2006) y se viene depreciando utilizando el sistema de línea recta. La vida útil de este activo se estima en diez (10) años, de acuerdo con el tiempo que se espera generará beneficios económicos futuros.

Al finalizar el periodo contable, 31 diciembre de 20X0, según avalúo efectuado por un perito calificado, el *valor razonable menos los costos de venta* es de 80.000 u.m y el *valor de uso* es de \$ 93.483 u.m.

**Calcule el valor de uso y elabore los asientos contables para registrar el deterioro de la máquina al 31 de diciembre de 2010. No registre ninguna clase de impuestos.**

**Respuesta al caso 5.**

CÁLCULO VALOR DE USO AL 31 DICIEMBRE DE 2010

**DATOS INICIALES**

Fecha de compra	1° enero de 2006
Costo del bien	200.000 u.m.
Ventas anuales año 2010	120.000 u.m.
Costo de ventas año 2010	84.000 u.m.
Gastos operativos año 2010	9.600 u.m.
Depreciación anual (tasa 10%)	20.000 u.m.
Impuesto de renta (tasa anual)	33%
Tasa de descuento	12%

**CÁLCULO DEPRECIACIÓN DEL ACTIVO**

Año	Depreciación anual u.m.	Depreciación acumulada u.m.	Valor en libros u.m.
2006	20.000	20.000	180.000
2007	20.000	20.000	160.000
2008	20.000	30.000	140.000
2009	20.000	40.000	120.000
2010	20.000	50.000	100.000
2011	20.000	60.000	80.000
2012	20.000	70.000	60.000
2013	20.000	80.000	40.000
2014	20.000	90.000	20.000
2015	20.000	100.000	

**DETERMINACIÓN DEL FLUJO DE CAJA ANUAL**

	2011	2012	2013	2014	2015
Ventas (u.m.)	120.000	126.000	132.300	138.915	145.861
Menos: Costo de ventas (u.m.)	84.000	88.200	92.610	97.241	102.103
Menos: Gastos operativos (u.m.)	9.600	10.080	10.584	11.113	11.669
Menos: Gasto depreciación	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
Utilidad antes de impuesto a la renta	6.400	7.720	9.106	10.561	12.089
Menos: Impuesto de renta 33%	2.112	2.548	3.005	3.485	3.989
Más: Depreciación	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
<b>FLUJO DE CAJA ANUAL</b>	<b>24.288</b>	<b>25.172</b>	<b>26.101</b>	<b>27.076</b>	<b>28.100</b>
<b>VALOR PRESENTE DE LOS FLUJOS DE CAJA ANUALES</b>	<b>93.483</b>				

El *valor en uso* obtenido anteriormente corresponde al *valor presente* de los flujos futuros de efectivo que se pueden obtener de un activo a lo largo de su vida útil. Para calcular el valor presente fue indispensable proyectar las entradas y salidas de efectivo originadas en la utilización del activo y aplicar una tasa de descuento adecuada según los flujos futuros que se esperan obtener con el tiempo.

El deterioro de la máquina es:

Costo	200.000 u.m.
-Valor depreciación acumulada	100.000 u.m.
Valor en libros	100.000 u.m.
Valor recuperable	93.483 u.m.
Deterioro de valor	6.517 u.m.

Cuentas	DB.	CR.
Gastos / Pérdida en deterioro de maquinaria	6.517 u.m.	
Activo / Maquinaria		6.517 u.m.

Para reconocer el deterioro de la máquina marca GHF Ref. 567, al 31 de diciembre de 20X0.

## 4.28 SECCIÓN 28: Beneficios a los empleados

<p><b>4.28.1 Estructura de la Sección</b></p>	<p>2 párrafos para el alcance</p> <p>1 párrafo para Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados</p> <p>5 párrafos para Beneficios a los empleados, a corto plazo</p> <p>4 párrafos para Beneficios post-empleo: distinción entre los planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos</p> <p>1 párrafo para Beneficios post-empleo: planes de aportaciones definidas</p> <p>15 párrafos para Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos</p> <p>2 párrafos para otros beneficios, a largo plazo para los empleados</p> <p>7 párrafos para Beneficios por terminación del contrato</p> <p>1 párrafo sobre planes de grupo</p> <p>6 párrafos de información a revelar</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
---	---

## 4.28.2 Resumen del Estándar

*Alcance:* Esta Sección comprende todas las formas de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo los beneficios a corto plazo, los beneficios posteriores al empleo, otros beneficios a largo plazo y los beneficios por terminación de la relación laboral. Los costos de todas las contraprestaciones concedidas a los trabajadores se reconocen en el periodo en el cual los empleados tienen derecho a los beneficios.

*Beneficios a los empleados a corto plazo:* Corresponden a las siguientes partidas:

- a) valor de los beneficios que deberán pagarse por la prestación de los servicios, como: sueldos, salarios y aportes a la seguridad social
- b) los costos de las ausencias remuneradas, cuando ocurren a más tardar dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en que los empleados han prestado los servicios
- c) participaciones en utilidades o en bonos pagaderos dentro de los doce meses siguientes en que los empleados han prestado los servicios
- d) otros beneficios a los empleados actuales como bienes o servicios gratuitos o subvencionados, como asistencia médica, automóviles, etc,

*Medición de los beneficios a corto plazo:* Para los beneficios por la prestación de los servicios, según el párrafo 28.5 de esta sección, la entidad medirá el importe reconocido de acuerdo con el párrafo 28.3 por el importe no descontado de los beneficios a corto plazo de los empleados que se espera que hay que pagar por esos servicios. Los costos de las ausencias remuneradas acumuladas se reconocen cuando los empleados prestan el servicio que aumenta el derecho a ausencias futuras.

Los costos de las ausencias remuneradas no acumuladas se reconocen cuando ocurren. La participación en utilidades y los pagos de bonos se reconocen, únicamente, cuando la entidad tiene la obligación de pagarlos y su valor se puede medir con fiabilidad.

*Beneficios post-empleo:* Los beneficios posteriores al empleo (pensiones, seguros de vida, entre otros) se clasifican como planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos. Para los planes de aportaciones definidas, los gastos se reconocen en el periodo en el cual se deba pagar la contribución.

Para los planes de beneficio definido:

- a) El pasivo por beneficio definido se reconoce como el total neto del valor presente de las obligaciones, según el plan, menos el valor razonable de los activos del plan a la fecha sobre la que se informa. Los numerales 28.16 a 28.22 muestran una guía para medir el valor presente de estas obligaciones. Los párrafos 11.27 a 11.32 contienen los requerimientos para determinar los valores razonables de los activos del plan que son activos financieros
- b) En los numerales 24.16 a 28.28 se tratan, además los siguientes temas relacionados con los planes de beneficio definido: Inclusión de beneficios consolidados y no consolidados; Descuento; Método de valoración actuarial; Introducciones, cambios, reducciones y liquidaciones del plan; Activo de planes de beneficios definidos; Costo de un plan de beneficios definidos; Reconocimiento, elección de la política contable; Reembolsos.

Los otros beneficios a largo plazo, para empleados, se reconocen y miden igual que los beneficios posteriores de acuerdo con un plan de beneficio definido. Los beneficios por terminación del contrato a los empleados se reconocen en gastos. Según el numeral 28.38, si una entidad controladora ofrece beneficios a los empleados de una o más subsidiarias del grupo, y la controladora presenta los estados financieros consolidados, según la NIIF para las Pymes o las NIIF completas, a estas subsidiarias se les permite reconocer y medir el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo.

### 4.28.3 Casos Prácticos

#### Ponga a prueba su conocimiento: Preguntas y respuestas

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información financiera de los beneficios a los empleados, de acuerdo con 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 correcto.

**Pregunta 1.** Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluidos administradores y gerentes, a cambio de sus servicios. La Sección 28 se aplica a la contabilización de cuatro tipos de beneficios a los empleados. No se aplica a la contabilización de:

- (a) beneficios a corto plazo a los empleados.
- (b) beneficios post-empleo.
- (c) otros beneficios a largo plazo para empleados.
- (d) beneficios por terminación.
- (e) pagos basados en acciones.

**Pregunta 2.** Cada empleado de una entidad tiene derecho a 20 días de licencia remunerada por vacaciones al año. La licencia por vacaciones no utilizada no puede trasladarse a periodos futuros y es revocable. La fecha anual sobre la que informa la entidad es el 31 de diciembre.

La licencia por vacaciones constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.
- (b) un beneficio post-empleo.
- (c) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (d) un beneficio por terminación.

**Pregunta 3.** Tenga en cuenta la información de la Pregunta 2. No obstante, en esta pregunta, la licencia por vacaciones no utilizada se paga el 31 de diciembre de cada año (es decir, se consolida al final de cada año, pero no se acumula).

La licencia por vacaciones constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.
- (b) un beneficio post-empleo.
- (c) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (d) un beneficio por terminación.

**Pregunta 4.** Tenga en cuenta la información de la Pregunta 2. No obstante, en esta pregunta, la licencia por vacaciones no utilizada puede trasladarse y disfrutarse durante el año siguiente (es decir, se acumula pero no se consolida).

La licencia por vacaciones constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.
- (b) un beneficio post-empleo.
- (c) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (d) un beneficio por terminación.

**Pregunta 5.** Tenga en cuenta la información de la Pregunta 2. No obstante, en esta pregunta, la licencia por vacaciones no utilizada puede trasladarse y disfrutarse durante los dos años siguientes (es decir, se acumula pero no se consolida).

La licencia por vacaciones constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.
- (b) un beneficio post-empleo.
- (c) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (d) un beneficio por terminación.

**Pregunta 6.** Tenga en cuenta la información de la Pregunta 2. No obstante, en esta pregunta, la licencia por vacaciones no utilizada puede trasladarse hasta que el empleado deje de trabajar para la entidad, momento en el cual la entidad deberá pagarle la totalidad de la licencia por vacaciones no utilizada (es decir, se acumula y se consolida).

La licencia por vacaciones constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.
- (b) un beneficio post-empleo.
- (c) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (d) un beneficio por terminación.

**Pregunta 7.** Una entidad anunció públicamente su compromiso con un plan de rescisión voluntaria. La entidad tiene la obligación de pagar a los empleados que elijan la rescisión voluntaria un pago único igual al doble de su salario bruto anual.

La obligación de pagar a los empleados que elijan la rescisión voluntaria constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.
- (b) un beneficio post-empleo.
- (c) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (d) un beneficio por terminación.

**Pregunta 8.** Una entidad reembolsa el 50% de los costos de atención médica post-empleo de empleados anteriores si el empleado ha prestado servicios a la entidad durante 25 años o más.

La obligación de pagar el 50% de los costos de atención médica post-empleo a los empleados anteriores que reúnan los requisitos constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.
- (b) un beneficio post-empleo de beneficios definidos.
- (c) un beneficio post-empleo de aportaciones definidas.
- (d) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (e) un beneficio por terminación.

**Pregunta 9.** Un plan de participación en las ganancias contempla que una entidad pague una porción específica de sus ganancias acumuladas durante cinco años a los empleados que hayan prestado sus servicios durante esos cinco años.

El plan de participación en las ganancias constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.
- (b) un beneficio post-empleo.
- (c) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (d) un beneficio por terminación.

**Pregunta 10.** Un plan de participación en las ganancias contempla que una entidad pague una porción específica de sus ganancias acumuladas del periodo a los empleados que hayan prestado sus servicios durante todo el año.

El plan de participación en las ganancias constituye:

- (a) un beneficio a corto plazo a los empleados.

- (b) un beneficio post-empleo.
- (c) otro beneficio a largo plazo para empleados.
- (d) un beneficio por terminación.

**Pregunta 11.** ¿Cuál de las siguientes opciones describe mejor el método simplificado para calcular una obligación por beneficios definidos autorizada por el párrafo 28.19?

- (a) Mide la obligación de la pensión según la fórmula del plan que se aplica a los años de servicio hasta la fecha y los niveles salariales existentes.
- (b) Mide la obligación de la pensión según la fórmula del plan que se aplica a los años de servicio hasta la fecha y los niveles salariales futuros.
- (c) Calcula el beneficio total al momento del retiro y luego computa el costo del nivel que será suficiente, junto con el interés que se espera que se acumule a la tasa supuesta, para ofrecer la totalidad de los beneficios en dicho momento.
- (d) Mide la obligación por pensión y el costo de la pensión teniendo en cuenta el menor periodo posible de financiación para maximizar la deducción impositiva.

**Pregunta 12.** Una entidad que utiliza el método simplificado para el cálculo de una obligación por beneficios definidos no puede:

- (a) ignorar los incrementos de los salarios futuros estimados (es decir, suponer que los salarios actuales se mantendrán hasta cuando se espere que los empleados actuales comiencen a recibir los beneficios post-empleo).
- (b) ignorar los servicios futuros de los empleados actuales (es decir, suponer el cierre del plan para los empleados actuales así como para los nuevos).
- (c) ignorar la posible mortalidad en servicio de los empleados actuales entre la fecha sobre la que se informa y la fecha en que se espera en que los empleados comiencen a recibir los beneficios post-empleo (es decir, suponer que todos los empleados actuales recibirán los beneficios post-empleo).
- (d) ignorar la posible mortalidad luego de prestado el servicio (es decir, expectativa de vida).

## Respuestas

- P1 (e) véase el párrafo 28.2.
- P2 (a) véase el párrafo 28.4(b).
- P3 (a) véase el párrafo 28.4(b).
- P4 (a) véase el párrafo 28.4(b).
- P5 (c) véase el párrafo 28.29.

- P6 (c) véase el párrafo 28.29.  
 P7 (d) véase el párrafo 28.31.  
 P8 (b) véanse los párrafos 28.9 y 28.10(b).  
 P9 (c) véase el párrafo 28.29(d).  
 P10 (a) véase el párrafo 28.4(c).  
 P11 (a) véase el párrafo 28.19.  
 P12 (d) véase el párrafo 28.19(c).

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

#### 4.28.4 Ponga en práctica su conocimiento

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información financiera de los beneficios a los empleados 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

La PYME A inició sus operaciones el 31 de diciembre de 20X1.

Un resumen de la información sobre sus empleados al 31 de diciembre de 20X5 incluye:

<i>Categoría de empleado</i>	<i>Cantidad de empleados en la categoría</i>	<i>Nivel salarial para el periodo de 12 meses que finaliza el 30/06/20X6</i>	<i>Porcentaje de aumento salarial vigente desde el 01/07/20X6</i>
A	9	100.000 u.m.	5%
B	200	50.000 u.m.	7%
C	300	25.000 u.m.	9%

Se espera que los aumentos salariales anuales continúen con las mismas tasas en un futuro cercano.

Al 31 de diciembre de 20X5, los factores de descuento adecuados (determinados en función del rendimiento corriente del mercado para los bonos corporativos de

alta calidad de la jurisdicción en la que opera la PYME A) son del 0,9524 para un periodo de 12 meses, del 0,9009 para un periodo de 24 meses, del 0,8547 para un periodo de 36 meses, y del 0,8 para un periodo de 48 meses.

Los empleados de la PYME A trabajan cinco días a la semana. La PYME A no realiza operaciones durante los seis días festivos obligatorios que se celebran en la jurisdicción donde la PYME A opera. Tres de estos días ocurren antes del 30 de junio.

#### *Licencia por vacaciones*

Cada empleado de la PYME A tiene derecho a 20 días al año de licencia remunerada por vacaciones.

Los empleados de la categoría A pueden trasladar la licencia por vacaciones no utilizada y disfrutarla durante el año siguiente, según una base de primera entrada, primera salida (FIFO). Se perderán los derechos sobre la licencia por vacaciones que no se utilice en el periodo descrito.

Los empleados de la categoría B no pueden trasladar la licencia por vacaciones no utilizada, pero se les pagará cualquier licencia no utilizada durante el año anterior. El pago se efectúa como parte de la nómina de enero del año siguiente.

Los empleados de la categoría C no pueden trasladar la licencia por vacaciones no utilizada, y tampoco se les paga por la licencia no utilizada.

Al 31 de diciembre de 20X5, los registros de la entidad en cuanto a licencia por vacaciones eran los siguientes:

<i>Categoría de empleado</i>	<i>Cantidad de empleados en la categoría</i>	<i>Promedio en días de licencia por vacaciones por empleado no utilizadas al 31/12/20X5</i>
A	9	10
B	200	6
C	300	8

Al 31 de diciembre de 20X5, la PYME A prevé que la licencia por vacaciones de 25 días acumulada al 31 de diciembre de 20X5 por los empleados de la categoría A expire sin ser utilizada el 31 de diciembre de 20X6.

La PYME A espera que la licencia por vacaciones sea en promedio utilizada de manera uniforme a lo largo del año.

*Incentivos por servicio prolongado*

Los empleados de la PYME A tienen derecho a recibir de la empresa pagos por servicio prolongado establecidos por el gobierno, calculados al 5% del salario (determinado en función de los doce meses anteriores al pago), al final de cada periodo de cinco años de empleo continuo. El pago se efectúa en el quinto año, como parte de la nómina de diciembre. La PYME A no financia esta obligación por anticipado.

Se espera que la rotación entre empleados siga los patrones históricos habituales. Para facilitar el cálculo, supongamos que el personal comienza a trabajar y deja la empresa un 31 de diciembre. Además, supongamos que ninguno de los empleados que se unieron a la PYME A luego del 1 de enero de 20X2 deja la empresa, y que tampoco se espera que esto suceda en un futuro cercano (es decir, todas las personas que dejarán la empresa fueron empleados el 31 de diciembre de 20X1).

Al 31 de diciembre de 20X5, los registros de la entidad de incentivos por servicio prolongado eran los siguientes:

Categoría de empleado	Rotación entre empleados al 31 de diciembre de 20X5		Rotación entre empleados al 31 de diciembre de 20X4		Rotación entre empleados al 31 de diciembre de 20X3		Rotación entre empleados al 31 de diciembre de 20X2		Empleados el 31/12/20X1
	Ingreso	Salida	Ingreso	Salida	Ingreso	Salida	Ingreso	Salida	
A	0	0	0	0	0	0	1	1	9
B	10	9	11	10	10	9	9	8	196
C	16	18	15	12	11	16	18	20	306

*Plan de pensiones*

El 5 de enero de 20X6, la PYME A pagó una aportación de 100.000 u.m. a un plan de aportaciones definidas como parte del intercambio por los servicios prestados por los empleados de la entidad durante diciembre de 20X5.

*Oferta de rescisión voluntaria*

En diciembre de 20X5 con el objetivo de reducir su mano de obra, la PYME A realizó una oferta irrevocable a sus empleados que consistía en un paquete de rescisión voluntaria. De acuerdo con la oferta, la PYME A remunerará a todos los

empleados que acepten la rescisión voluntaria el 30 de junio de 20X6, o antes. La remuneración ofrecida equivale al salario anualizado del empleado correspondiente al periodo de 12 meses que finaliza el 30 de junio de 20X6.

Al 31 de diciembre de 20X5, los registros de rescisión voluntaria de la PYME A incluyen:

<i>Categoría de empleado</i>	<i>Cantidad de empleados que aceptaron la rescisión voluntaria al 31/12/20X5</i>	<i>Cantidad de empleados que se espera que acepten la rescisión voluntaria en 20X6</i>
A	0	1
B	2	8
C	5	25

**Calcule el pasivo de la PYME A correspondiente a los beneficios a los empleados al 31 de diciembre de 20X5.**

### Respuesta al caso práctico 1

Al 31 de diciembre de 20X5, el pasivo de la PYME A en beneficios a los empleados es de 2.305.228 u.m., analizado de esta manera:

Beneficios a corto plazo a los empleados	véase el cálculo debajo	261.421
Otros beneficios a largo plazo a favor de los empleados	véase el cálculo debajo	593.807
Beneficios post-empleo: planes de aportaciones definidas		100.000
Beneficios por terminación	véase el cálculo debajo	1.350.000
<b>Provisión por beneficios a los empleados</b>		<b>2.305.228</b>

#### *Beneficios a corto plazo a los empleados*

Al 31 de diciembre de 20X5, el pasivo de la entidad en licencia por vacaciones es de 261.421 u.m. (es decir, 26.127 u.m. para los empleados de categoría A + 235.294 u.m. para los empleados de categoría B).

Categoría A:  $32,5 \text{ días(a)} \times 392,16 \text{ u.m.(b)} + 32,5 \text{ días (a)} \times 411,76 \text{ u.m.(c)} = 26.127 \text{ u.m.}$

Categoría B:  $1.200 \text{ días(e)} \times 196,08 \text{ u.m.(f)} = 235.294 \text{ u.m.}$

Categoría C: 0 u.m. no acumulativas y revocables.

*Otros beneficios a largo plazo a favor de los empleados*

Al 31 de diciembre de 20X5, el pasivo de la PYME A por incentivos por servicio prolongado es de 593.807 u.m.

Cálculo:

34.148 u.m. de empleados de categoría A (es decir, 31.239 u.m.(g) + 2.909 u.m.(h)) + 320.000 u.m. de empleados de categoría B (es decir, 297.534 u.m.(i) + 10.371 u.m.(j) + 7.799 u.m.(k) + 4.296 u.m.(l)) + 239.659 u.m. de empleados de categoría C (es decir, 222.321 u.m.(m) + 10.113 u.m.(n) + 4.261 u.m.(o) + 2.964 u.m.(p)).

*Beneficios por terminación*

<i>Categoría de empleado</i>	<i>Cantidad de empleados que eligieron la rescisión voluntaria al 31/12/20X5</i>	<i>Salario anualizado para el periodo de 12 meses que finaliza el 30/06/20X6</i>	<i>Beneficios por terminación</i>
	(A)	(B)	(C) = (A) × (B)
A	1	100.000 u.m.	100.000 u.m.
B	10	50.000 u.m.	500.000 u.m.
C	30	25.000 u.m.	750.000 u.m.
			<u>1.350.000 u.m.</u>

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) 9 empleados × 10 días de licencia por vacaciones acumulada, en promedio = 90 días acumulados en total. 90 días menos 25 días de ahorro esperado a causa de vencimiento = 65 días. 65 días de licencia por vacaciones acumulada que se espera que sea utilizada en 20X6, es decir, mitad (o 32,5 días de licencia por vacaciones) antes del 30 de junio de 20X6, y 32,5 días de licencia por vacaciones luego del 1 de julio de 20X6.
- (b) 100.000 u.m. de salario anual ÷ 255(d) días laborables del año = 392,16 u.m. de salario por día laborable desde el 1 de enero de 20X6 hasta el 30 de junio de 20X6.
- (c) 100.000 u.m. de salario anual + 5% × 100.000 u.m. de salario anual = 105.000 u.m. de salario anual esperado desde el 1 de julio de 20X6. 105.000 u.m. ÷ 255(d) días laborables del año = 411,76 u.m. de salario por día laborable desde el 1 de julio de 20X6 hasta el 31 de diciembre de 20X6.

- (d)  $365 \text{ días al año} \div 7 \text{ días por semana} \times 5 \text{ días laborables por semana} = 261 \text{ días laborables por año. } 261 \text{ días menos } 6 \text{ días festivos por año} = 255 \text{ días laborables al año.}$
- (e)  $200 \text{ empleados} \times 6 \text{ días de licencia por vacaciones consolidados, en promedio} = 1.200 \text{ días consolidados en total. } 1.200 \text{ días de licencia por vacaciones consolidados.}$
- (f)  $50.000 \text{ u.m. de salario anual} \div 255 \text{ (d) días laborables al año} = 196,08 \text{ u.m. de salario por día laborable.}$
- (g) Empleados de la categoría A que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X6: Salario esperado para 20X5, 50.000 u.m. (de enero a junio) + 52.500 u.m. (de julio a diciembre) = 102.500 u.m.  $5\% \times 102.500 \text{ u.m.} \times 8 \text{ empleados} \times 4/5$  (4 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 32.800 u.m. de pago esperado.  $32.800 \text{ u.m.} \times 0,9524$  de factor de descuento = 31.239 u.m..  
Nota: La PYME A no anticipó ahorros por los empleados de la categoría A que dejan de trabajar para la entidad.
- (h) Empleados de la categoría A que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X7: Salario esperado para 20X6, 52.500 u.m. (de enero a junio) + 55.125 u.m. (de julio a diciembre) = 107.625 u.m.  $5\% \times 107.625 \text{ u.m.} \times 1 \text{ empleado}$  (es decir, que comenzó a prestar servicio el 31 de diciembre de 20X2)  $\times 3/5$  (es decir, 3 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 3.229 u.m. de pago esperado.  $3.229 \text{ u.m.} \times 0,9009$  de factor de descuento = 2.909 u.m..  
Nota: La PYME A no anticipó ahorros por los empleados de la categoría A que dejan de trabajar para la entidad.
- (i) Empleados de la categoría B que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X6: Salario esperado para 20X5, 25.000 u.m. (de enero a junio) + 26.750 u.m. (de julio a diciembre) = 51.750 u.m.  $5\% \times 51.750 \text{ u.m.} \times 77\% \text{ (q)} \times 196$  (es decir, empleados al 1 de enero de 20X2)  $\times 4/5$  (4 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 312.405 u.m.  $312.405 \text{ u.m.} \times 0,9524$  de factor de descuento = 297.534 u.m.
- (j) Empleados de la categoría B que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X7: Salario esperado para 20X6, 26.750 u.m. (de enero a junio) + 28.623 u.m. (de julio a diciembre) = 55.373 u.m.  $5\% \times 55.373 \text{ u.m.} \times 77\% \text{ (q)} \times 9$  empleados (es decir, que comenzaron a prestar servicio el 31 de diciembre de 20X2)  $\times 3/5$  (es decir, 3 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 11.512 u.m. de pago esperado.  $11.512 \text{ u.m.} \times 0,9009$  de factor de descuento = 10.371 u.m.

- (k) Empleados de la categoría B que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X8: Salario esperado para 20X7, 28.623 u.m. (de enero a junio) + 30.626 u.m. (de julio a diciembre) = 59.249 u.m.  $5\% \times 59.249 \text{ u.m.} \times 77\%(q) \times 10$  empleados (es decir, que comenzaron a prestar servicio el 31 de diciembre de 20X3)  $\times 2/5$  (es decir, 2 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 9.124 u.m. de pago esperado.  $9.124 \text{ u.m.} \times 0,8547$  de factor de descuento = 7.799 u.m.
- (l) Empleados de la categoría B que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X9: Salario esperado para 20X8, 30.626 u.m. (de enero a junio) + 32.770 u.m. (de julio a diciembre) = 63.396 u.m.  $5\% \times 63.396 \text{ u.m.} \times 77\%(q) \times 11$  empleados (es decir, que comenzaron a prestar servicio el 31 de diciembre de 20X4)  $\times 1/5$  (es decir, 1 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 5.370 u.m. de pago esperado.  $5.370 \text{ u.m.} \times 0,8$  de factor de descuento = 4.296 u.m.
- (m) Empleados de la categoría C que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X6: Salario esperado para 20X5, 12.500 u.m. (de enero a junio) + 13.625 u.m. (de julio a diciembre) = 26.125 u.m.  $5\% \times 26.125 \text{ u.m.} \times 73\%(r) \times 306$  (es decir, empleados al 1 de enero de 20X2)  $\times 4/5$  (4 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 233.432 u.m.  $233.432 \text{ u.m.} \times 0,9524$  de factor de descuento = 222.321 u.m.
- (n) Empleados de la categoría C que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X7: Salario esperado para 20X6, 13.625 u.m. (de enero a junio) + 14.851 u.m. (de julio a diciembre) = 28.476 u.m.  $5\% \times 28.476 \text{ u.m.} \times 73\%(r) \times 18$  empleados (es decir, que comenzaron a prestar servicio el 31 de diciembre de 20X2)  $\times 3/5$  (es decir, 3 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 11.225 u.m. de pago esperado.  $11.225 \text{ u.m.} \times 0,9009$  de factor de descuento = 10.113 u.m.
- (o) Empleados de la categoría C que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X8: Salario esperado para 20X7, 14.851 u.m. (de enero a junio) + 16.188 u.m. (de julio a diciembre) = 31.039 u.m.  $5\% \times 31.039 \text{ u.m.} \times 73\%(r) \times 11$  empleados (es decir, que comenzaron a prestar servicio el 31 de diciembre de 20X3)  $\times 2/5$  (es decir, 2 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 4.985 u.m. de pago esperado.  $4.985 \text{ u.m.} \times 0,8547$  de factor de descuento = 4.261 u.m.
- (p) Empleados de la categoría C que se espera que reciban pagos por servicio prolongado en diciembre de 20X9: Salario esperado para 20X8, 16.188 u.m. (de enero a junio) + 17.645 u.m. (de julio a diciembre) = 33.833 u.m.  $5\% \times 33.833 \text{ u.m.} \times 73\%(r) \times 15$

empleados (es decir, que comenzaron a prestar servicio el 31 de diciembre de 20X4)  $\times 1/5$  (es decir, 1 de los 5 años de servicio prestado hasta la fecha) = 3.705 u.m. de pago esperado.  $3.705 \text{ u.m.} \times 0,8$  de factor de descuento = 2.964 u.m.

- (q) La PYME A espera pagar aproximadamente un 77%  $\times$  los pagos por servicio prolongado a los empleados de la categoría B durante un ciclo de cinco años (es decir, un ahorro del 23% por los empleados que dejan la empresa antes de que se consolide el pago por servicio prolongado).

Cálculo: 36 empleados dejaron la empresa entre 20X2 y 20X5 (un promedio de 9 por año). Ante la falta de evidencia que demuestre lo contrario, la PYME A supuso que en 20X6 se marcharían 9 empleados.  $36$  (de 20X2 a 20X5)  $+ 9$  (esperados en 20X6) = 45 empleados que se espera que dejen la empresa para el 31 de diciembre de 20X6.  $45 \div 196$  empleados de la categoría B al 1 de enero de 20X2 = 23% de ahorro esperado debido a la rotación entre empleados de la categoría B.

- (r) La PYME A espera pagar aproximadamente un 73%  $\times$  los pagos por servicio prolongado a los empleados de la categoría C durante un ciclo de cinco años (es decir, un ahorro del 27% por los empleados que dejan la empresa antes de que se consolide el pago por servicio prolongado).

Cálculo: 66 empleados dejaron la empresa entre 20X2 y 20X5 (un promedio de 16 por año). Ante la falta de evidencia que demuestre lo contrario, la PYME A supuso que en 20X6 se marcharían 16 empleados.  $66$  (de 20X2 a 20X5)  $+ 16$  (esperados en 20X6) = 82 empleados que se espera que dejen la empresa para el 31 de diciembre de 20X6.  $82 \div 306$  empleados de la categoría C al 1 de enero de 20X2 = 27% de ahorro esperado debido a la rotación entre empleados de la categoría C.

## Caso práctico 2

---

Para alentar a los empleados mayores de 60 años a extender su empleo en la entidad, la PYME B les ofrece a sus empleados de 60 años el beneficio de una suma única equivalente al 1% del salario final por cada año de servicio que presten a la PYME B luego de cumplir 60 años de edad, siempre que permanezcan empleados con la entidad hasta cumplir 65 años, momento en el cual, de conformidad con la legislación local, los empleados deben retirarse. Los empleados cobrarán el beneficio al momento de retirarse.

El empleado A cumple 60 años el 1 de enero de 20X1. Su salario, correspondiente al año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1, es de 100.000 u.m.

Al 31 de diciembre de 20X1, la PYME B realizó las siguientes suposiciones actuariales:

- El salario del empleado A debería aumentar un 5% (compuesto) cada año.
- Existe una probabilidad del 20% de que el empleado A deje de trabajar para la PYME B antes del 1 de enero de 20X6.
- La tasa de descuento correspondiente es del 10% anual (determinada de acuerdo con el párrafo 28.17).

El salario del empleado A en 20X2 es de 105.000 u.m.

Al 31 de diciembre de 20X2, la PYME B revisó sus suposiciones actuariales de esta manera:

- El salario del empleado A debería aumentar un 15% (compuesto) cada año.
- Existe una probabilidad del 10% de que el empleado A deje de trabajar para la PYME B antes de alcanzar la fecha de retiro del 1 de enero de 20X6.
- La tasa de descuento correspondiente sigue siendo del 10% anual (determinada de acuerdo con el párrafo 28.17).

La PYME B no financia su obligación de pagar beneficios de suma única. Reconoce las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral.

### Parte A

La PYME B usa el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación de beneficios definidos post-retiro.

**Calcule el importe que la PYME B debería reconocer en sus resultados y en otro resultado integral para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2.**

### Parte B

Los hechos son los mismos que los de la parte A. No obstante, en esta parte, suponga que el empleado no debe retirarse a los 65 años, y que el beneficio es irrevocable y pagadero cuando éste cumpla 65 años de edad.

**Calcule el importe que la PYME B debería reconocer en sus resultados y en otro resultado integral para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2.**

## Parte C

Los hechos son los mismos que los de la parte A. No obstante, en esta parte, suponga que la PYME B no puede, sin un costo o esfuerzo desproporcionado, utilizar el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación por beneficios definidos. Mide su obligación por beneficios definidos usando todas las simplificaciones permitidas en el párrafo 28.19.

Calcule el importe que la PYME B debería reconocer en sus resultados y en otro resultado integral para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2.

## Respuesta al caso práctico 2

---

### Parte A

La PYME B sigue la política contable de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral. Los demás componentes del costo del plan de beneficios definidos se reconocen en los resultados.

Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1, la PYME A reconoce un gasto por costo de los servicios del periodo corriente de 664 u.m. en los resultados.

Cálculo:

Salario final esperado =  $100.000 \text{ u.m.} \times (1,05)^4 = 121.551 \text{ u.m.}$

Beneficio para el año en curso =  $1\% \times 121.551 \text{ u.m. de salario final esperado} = 1.216 \text{ u.m.}$

Ajuste por la condición para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión =  $1.216 \text{ u.m. menos } (20\% \times 12.155 \text{ u.m.}) = 972 \text{ u.m.}$

Valor presente =  $973 \text{ u.m.} \times 1/(1,1)^4 = 973 \text{ u.m.} \times 0,683013 = 664 \text{ u.m.}$

Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2, la PYME A reconoce un gasto de 1.146 u.m. (es decir, 1.080 u.m. de costo de los servicios del periodo corriente + 66 u.m. de intereses) en los resultados y un gasto de 350 u.m. (pérdida actuarial) en otro resultado integral.

Cálculos:

Costo de los servicios del periodo corriente

Salario final esperado =  $105.000 \text{ u.m.} \times (1,15)^3 = 159.692 \text{ u.m.}$

Beneficio para el año actual =  $1\% \times 159.692 \text{ u.m. de salario final esperado} = 1.597 \text{ u.m.}$

Ajuste por la condición para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión =  $1.597 \text{ u.m. menos } (10\% \times 1.597 \text{ u.m.}) = 1.437 \text{ u.m.}$

Valor presente =  $1.437 \text{ u.m.} \times 1/(1,1)^3 = 1.437 \text{ u.m.} \times 0,751315 = 1.080 \text{ u.m.}$

*Interés*

$664 \text{ u.m. de obligación inicial} \times 10\% = 66 \text{ u.m.}$

*Pérdida actuarial*

Cálculo de la obligación final

Salario final esperado =  $105.000 \text{ u.m.} \times (1,15)^3 = 159.692 \text{ u.m.}$

Beneficio para 20X1 y 20X2 =  $2 \times (1\% \times 159.692 \text{ u.m. de salario final esperado}) = 3.194 \text{ u.m.}$

Ajuste por la condición para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión =  $3.194 \text{ u.m. menos } (10\% \times 3.194 \text{ u.m.}) = 2.875 \text{ u.m.}$

Valor presente =  $2.875 \text{ u.m.} \times 1/(1,1)^3 = 2.875 \text{ u.m.} \times 0,751315 = 2.160 \text{ u.m.}$

$2.160 \text{ u.m. de obligación final menos } 1.080 \text{ u.m. de costo de los servicios del periodo corriente menos } 66 \text{ u.m. de intereses menos } 664 \text{ u.m. de obligación inicial} = 350 \text{ u.m. de pérdida actuarial.}$

Notas:

La siguiente tabla muestra cómo aumenta la obligación del empleado A, si se da por sentado que el único cambio en las suposiciones actuariales luego de 20X2 fuera la eliminación de la incertidumbre respecto de la irrevocabilidad al final de 20X5.

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
Beneficios atribuidos a					
– años anteriores	–	1.596,92	3.193,84	4.790,76	6.387,68
– periodo corriente (1% × sueldo final)	1.215,51	1.596,92	1.596,92	1.596,92	1.596,92
<b>– periodo corriente y anteriores</b>	<b>1.215,51</b>	<b>3.193,84</b>	<b>4.790,76</b>	<b>6.387,68</b>	<b>7.984,59</b>
<b>Importe inicial de la obligación</b>	<b>–</b>	<b>664,17</b>	<b>2.159,63</b>	<b>3.563,38</b>	<b>5.226,29</b>
Interés al 10%	–	66,42	215,96	356,34	522,63
Pérdida actuarial (cantidad necesaria para equilibrar el valor razonable final)	–	349,23	–	–	798,44
Costo de los servicios del periodo corriente (a)	664,17	1.079,81	1.187,79	1.306,57	1.437,23
	664,17	2.159,63	3.563,38	5.226,29	7.984,59

Importe final de la obligación (b)

- El costo por los servicios del periodo presente en el valor presente de los beneficios atribuidos a este periodo.
- El importe final de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos al periodo corriente y a los anteriores.

## Parte B

La respuesta a la Parte B es igual a la respuesta de la Parte A. No obstante, en la Parte B, el gasto debería describirse como “otro beneficio a largo plazo”, y no como “beneficio post-empleo”.

## Parte C

Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1, la PYME A reconoce un gasto por costo de los servicios del periodo corriente de 683 u.m. en los resultados.

Cálculo:

Beneficio para el año actual = 1% × 100.000 u.m. de salario actual = 1.000 u.m.  
 Valor presente = 1.000 u.m. ×  $1/(1,1)^1 = 1.000 \text{ u.m.} \times 0,683013 = 683 \text{ u.m.}$

Para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2, la PYME A reconoce un gasto de 857 u.m. (es decir, 789 u.m. de costo de los servicios del periodo corriente + 68 u.m. de intereses) en los resultados y un gasto de 38 u.m. (pérdida actuarial) en otro resultado integral.

Cálculos:

Costo de los servicios del periodo corriente

Beneficio para el año actual =  $1\% \times 105.000$  u.m. de salario final esperado = 1.050 u.m. Valor presente =  $1.050$  u.m.  $\times 1/(1,1)^3 = 1.050$  u.m.  $\times 0,751315 = 789$  u.m.

*Interés*

683 u.m. de obligación inicial  $\times 10\% = 68$  u.m.

*Pérdida actuarial*

Cálculo de la obligación final

Beneficio para 20X1 y 20X2 = 2 años  $\times 1\% \times 105.000$  u.m. de salario final esperado = 2.100 u.m. Valor presente =  $2.100$  u.m.  $\times 1/(1,1)^3 = 2.100$  u.m.  $\times 0,751315 = 1.578$  u.m.

1.578 u.m. de obligación final menos 789 u.m. de costo de los servicios del periodo corriente menos 68 u.m. de intereses menos 683 u.m. de obligación inicial = 38 u.m. de pérdida actuarial.

Nota: La tabla siguiente muestra cómo aumenta la obligación del empleado A, si se da por sentado que no hay cambios en las suposiciones actuariales luego de 20X2.

Año	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
1% $\times$ salario actual	1.000	1.050	1.207,50	1.388,63	1.596,92
Años de servicio al final del año	1	2	3	4	5
<b>Valor futuro de la obligación</b>	<b>1.000</b>	<b>2.100</b>	<b>3.622,50</b>	<b>5.554,50</b>	<b>7.984,59</b>
Factor de descuento (10%)	0,683013	0,751315	0,826446	0,909091	1
<b>Valor presente de la obligación</b>	<b>683,01</b>	<b>1.577,76</b>	<b>2.993,80</b>	<b>5.049,55</b>	<b>7.984,59</b>
<b>Importe inicial de la obligación</b>	<b>-</b>	<b>683,01</b>	<b>1.577,76</b>	<b>2.993,80</b>	<b>5.049,55</b>
Interés (10%)	-	68,30	157,78	299,38	504,96
Costo de los servicios del periodo corriente(a)	683,01	788,88	997,93	1.262,39	1.596,92
Ganancia o pérdida actuarial (cantidad necesaria para equilibrar el valor razonable final)	-	37,57	260,33	493,98	833,16
<b>Importe final de la obligación (b)</b>	<b>683,01</b>	<b>1.577,76</b>	<b>2.993,80</b>	<b>5.049,55</b>	<b>7.984,59</b>

Notas:

- (a) El costo de los servicios del periodo corriente es el valor presente del beneficio atribuido al año en curso (incluido el efecto de los aumentos salariales respecto del servicio del periodo anterior).
- (b) El importe final de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos al periodo corriente y a los anteriores.

### Caso práctico 3

---

La PYME C ofrece a sus empleados dos tipos de beneficios post-empleo: un beneficio de pensión según el esquema del salario final, y un esquema de asistencia médica. Reconoce las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de los planes de beneficios definidos en los resultados.

#### *Beneficio por pensión*

Los empleados actuales y anteriores de la PYME C cuentan con pensiones de acuerdo con el esquema de pensión de beneficios definidos según el salario final. El esquema otorga una pensión mensual del 0,25% del sueldo final por cada año de servicio activo. La pensión es pagadera a partir de los 60 años de edad. El plan de pensiones se financia mediante pagos a una entidad legal separada, establecida con el único propósito de pagar las pensiones a sus empleados.

Al 31 de diciembre de 20X2, usando el método de la unidad de crédito proyectada, los actuarios de la PYME C midieron la obligación del plan de pensiones en 20.000 u.m. (20X1: 17.000 u.m. y 20X0: 16.500 u.m.). El costo de los servicios del periodo corriente es de 900 u.m. para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2 (20X1: 800 u.m.) y el costo por intereses atribuible a la reversión del descuento en la obligación por beneficios definidos es de 860 u.m. (20X1: 1.100 u.m.).

El rendimiento real de los activos del plan de pensiones para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2 es de 1.950 u.m. (20X1: 1.900 u.m.).

Al 31 de diciembre de 20X2, la PYME C estableció el valor razonable de los activos del plan de pensiones en 18.000 u.m. (20X1: 16.000 u.m. y 20X0: 14.000 u.m.). Las principales categorías de los activos del plan como porcentaje del total sobre los activos del plan son las que se indican a continuación:

	20X2	20X1
Patrimonio de la jurisdicción A	25%	25%
Patrimonio de la jurisdicción B	25%	18%
Bonos de la jurisdicción A	20%	30%
Bonos de la jurisdicción B	20%	17%
Propiedad de la jurisdicción A	10%	10%

Los activos del plan incluyen la propiedad ocupada por la PYME C, que tiene un valor razonable de 300 u.m. (20X1: 250 u.m.).

En 20X2, el fondo de pensiones pagó pensiones por 750 u.m. (20X1: 500 u.m.) a los empleados anteriores de la PYME C, la cual aportó 800 u.m. (20X1: 600 u.m.) al fondo.

#### *Esquema de asistencia médica*

La PYME C también tiene la obligación de reembolsar el 10% de los costos de asistencia médica post-empleo si el empleado ha prestado servicios al grupo durante 25 años o más. La PYME C no financia esta obligación por anticipado.

Al 31 de diciembre de 20X2, los actuarios de la PYME C establecieron en 7.000 u.m. el importe en libros de la obligación por el plan de asistencia médica (20X1: 6.000 u.m. y 20X0: 5.000 u.m.). El costo de los servicios del periodo corriente es de 490 u.m. para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2 (20X1: 430 u.m.) y el costo por intereses atribuible a la reversión del descuento en la obligación por beneficios definidos es de 800 u.m. (20X1: 750 u.m.).

En 20X2, la PYME C pagó 600 u.m. (20X1: 550 u.m.) en concepto de gastos de asistencia médica a empleados anteriores.

Las principales suposiciones actuariales aplicadas por la PYME C al final del periodo sobre el que se informa (expresadas en promedios ponderados) son:

	20X2	20X1
Tasa de descuento al 31 de diciembre	5%	6,5%
Aumento futuro en los sueldos	5%	4%
Aumento futuro en las pensiones	3%	2%
Incremento anual en los costos de asistencia médica	8%	8%
Cambios futuros en los beneficios médicos máximos del gobierno	3%	2%

**Elabore un extracto de los estados financieros anuales de la PYME C para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X2 para registrar la información anterior.**

### Respuesta al caso práctico 3

Extracto del estado consolidado de situación financiera del grupo de la PYME C al 31 de diciembre de 20X2:

Descripción	Nota	20X2	20X1
PASIVOS			
...			
Provisión por beneficios a los empleados	18	XX.XXX u.m.	XX.XXX u.m.
...			

**Extracto de las notas de la PYME C sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 20X2:**

#### Nota 1: Políticas contables

##### *Beneficios a los empleados: planes de beneficios definidos post-empleo*

La PYME C tiene la obligación con sus empleados actuales y anteriores de garantizarles pensiones acordes a su esquema de pensiones de beneficios definidos según el salario final. Las condiciones del esquema obligan a la PYME C a ofrecer a los empleados una pensión equivalente al 0,25% de su salario final por cada año de servicio prestado. El plan de pensiones de beneficios definidos es parcialmente financiado por la entidad mediante pagos a una entidad legal separada establecida con el único propósito de pagar las pensiones a sus empleados.

La PYME C también tiene la obligación de reembolsar el 10% de los costos de asistencia médica post-empleo si el empleado ha prestado servicios durante 25 años o más en dicha entidad. La PYME C no financia esta obligación por anticipado.

La PYME C mide los pasivos (activos) por beneficios definidos al valor presente de sus obligaciones dentro de los planes de beneficios definidos a la fecha sobre la que se informa, y les resta el valor razonable a la fecha sobre la que se informa de los activos del plan con los cuales se liquidarán directamente

las obligaciones. Las obligaciones correspondientes a los planes de beneficios definidos se determinan usando el método de la unidad de crédito proyectada. Las ganancias y pérdidas actuariales se reconocen en los resultados durante el periodo en el que ocurren.

### Nota 18: Beneficios a los empleados

Todos los importes se muestran en unidades monetarias "u.m."

	20X2	20X1
...		
Planes post-empleo, pasivos por beneficios definidos	9.000 u.m.	7.000 u.m.
...		
Total de pasivos por beneficios a los empleados	XX.XXX u.m.	XX.XXX u.m.

#### *Planes post-empleo, planes de beneficios definidos*

	<i>Planes de pensiones de beneficios definidos</i>		<i>Beneficios médicos post-empleo</i>	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Valor presente de las obligaciones financiadas	20.000	17.000	-	-
Valor razonable de los activos del plan	(18.000)	(16.000)	-	-
Valor presente de las obligaciones no financiadas	-	-	7.000	6.000
Pasivo neto	2.000	1.000	7.000	6.000

La valoración actuarial integral más reciente se realizó a fecha de 31 de diciembre de 20X2.

Los activos del plan de pensiones incluyen la propiedad ocupada por la PYME C, que tiene un valor razonable de 300 u.m. (20X1: 250 u.m.).

Los importes reconocidos en los resultados (ingreso) son los siguientes:

	<i>Beneficios post-empleo de beneficios definidos</i>	
	20X2	20X1
Plan de pensiones de beneficios definidos	1.800 (a)	(900) (b)
Beneficios médicos post-empleo	1.600 (c)	1.550 (d)
<b>Beneficios post-empleo</b>	<b>3.400</b>	<b>650</b>

Los cambios en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos son los siguientes:

	<i>Planes de pensiones de beneficios definidos</i> 20X2	<i>Beneficios médico post-empleo</i> 20X2	Total
Obligaciones por beneficios definidos al 01/01/20X2	17.000	6.000	23.000
Costo del servicio	900	490	1.390
Costo por intereses	860	800	1.660
Pérdidas actuariales (ganancias)	1.990 (e)	310 (f)	2.300
Beneficios pagados	(750)	(600)	(1.350)
Obligaciones por beneficios definidos al 31/12/20X2	20.000	7.000	27.000

Los cambios en el valor razonable de los activos del plan son los siguientes:

	<i>Planes de pensión de beneficios definidos</i> 20X2
Valor razonable inicial de los activos del plan	16.000
Rendimiento real de los activos del plan	1.950
Aportaciones por empleador	800
Beneficios pagados	(750)
Valor razonable final de los activos del plan	18.000

Las principales categorías de los activos del plan como porcentaje del total sobre los activos del plan son las que se indican a continuación:

	20X2	20X1
Patrimonio de la jurisdicción A	25%	25%
Patrimonio de la jurisdicción B	25%	18%
Bonos de la jurisdicción A	20%	30%
Bonos de la jurisdicción B	20%	17%
Propiedad de la jurisdicción A	10%	10%

Principales suposiciones actuariales al final del periodo sobre el que se informa (expresadas en promedios ponderados):

	20X2	20X1
Tasa de descuento al 31 de diciembre	5%	6,5%
Aumento futuro en los sueldos	5%	4%
Aumento futuro en las pensiones	3%	2%
Incremento anual en los costos de asistencia médica	8%	8%
Cambios futuros en los beneficios médicos máximos del gobierno	3%	2%

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) 900 u.m. de costo de los servicios del periodo corriente de pensiones + 860 u.m. de costo por intereses de las pensiones + 1.990 u.m.(e) de pérdida actuarial por pensiones menos 1.950 u.m. de rendimiento actuarial por pensiones sobre los activos del plan = 1.800 u.m. de gasto.
- (b) 800 u.m. de costo de los servicios del periodo corriente de pensiones + 1.100 u.m. de costo por intereses de las pensiones + 900 u.m.(e) de ganancia actuarial por pensiones menos 1.900 u.m. de rendimiento actuarial por pensiones sobre los activos del plan = 900 u.m. de ingreso.
- (c) 490 u.m. de costo de los servicios del periodo corriente del plan de asistencia médica + 800 u.m. de costo por intereses del plan de asistencia médica + 310 u.m. (f) de pérdida actuarial por el plan de asistencia médica = 1.600 u.m. de gasto.
- (d) 430 u.m. de costo de los servicios del periodo corriente del plan de asistencia médica + 750 u.m. de costo por intereses del plan de asistencia médica + 370 u.m.(e) de pérdida actuarial por el plan de asistencia médica = 1.550 u.m. de gasto.
- (e) Cálculo de las ganancias (pérdidas) actuariales sobre la obligación del plan de pensiones:

## Cuenta financiada de la obligación del plan de beneficios definidos

20X1	Pensiones pagadas a empleados anteriores	500 u.m.	01/01/20X1	Saldo inicial	16.500 u.m.
				Costo de los servicios del periodo	
20X1	:: ganancia actuarial	900 u.m.	20X1	corriente	800 u.m.
31/12/20X1	Saldo final	17.000 u.m.	20X1	Costo por intereses	1.100 u.m.
		<u>18.400 u.m.</u>			<u>18.400 u.m.</u>
20X2	Pensiones pagadas a empleados anteriores	750 u.m.	01/01/20X2	Saldo inicial	17.000 u.m.
				Costo de los servicios del periodo	
			20X2	corriente	900 u.m.
			20X2	Costo por intereses	
					860 u.m.
31/12/20X2	Saldo final	20.000 u.m.	20X2	:: pérdida actuarial	1.990 u.m.
		<u>20.750 u.m.</u>			<u>20.750 u.m.</u>
			01/01/20X3	Saldo inicial	20.000 u.m.

## (f) Cálculo de las ganancias (pérdidas) actuariales sobre la obligación del plan de asistencia médica:

## Cuenta financiada de la obligación del plan de asistencia médica de beneficios definidos

20X1	Beneficios de asistencia médica pagados a empleados anteriores	550 u.m.	01/01/20X1	Saldo inicial	5.000 u.m.
				Costo de los servicios del periodo	
			20X1	corriente	430 u.m.
			20X1	Costo por intereses	
					750 u.m.
31/12/20X1	Saldo final	6.000 u.m.	20X2	:: pérdida actuarial	370 u.m.
		<u>6.550 u.m.</u>			<u>6.550 u.m.</u>
20X2	Beneficios de asistencia médica pagados a empleados anteriores	600 u.m.	01/01/20X2	Saldo inicial	6.000 u.m.
				Costo de los servicios del periodo	
			20X2	corriente	490 u.m.
			20X2	Costo por intereses	800 u.m.
			20X2	:: pérdida actuarial	310 u.m.
31/12/20X2	Saldo final	7.000 u.m.			<u>7.600 u.m.</u>
		<u>7.600 u.m.</u>	01/01/20X3	Saldo inicial	7.000 u.m.

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.29 SECCIÓN 29: Impuesto a las ganancias

<b>4.29.1 Estructura de la Sección</b>	<p>2 párrafos para el Alcance</p> <p>1 párrafo para Fases en la contabilización del impuesto a las ganancias</p> <p>5 párrafos para Reconocimiento y medición de impuestos corrientes</p> <p>9 párrafos para Reconocimiento de impuestos diferidos</p> <p>5 párrafos para Medición de impuestos diferidos</p> <p>3 párrafos para Medición de impuestos corrientes y diferidos</p> <p>1 párrafo para Retenciones fiscales sobre dividendos</p> <p>3 párrafos para Presentación</p> <p>3 párrafos de información a revelar</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
--	--

### 4.29.2 Resumen del Estándar

**Alcance:** Los impuestos a las ganancias incluyen todos los impuestos de cada país y extranjeros sobre la utilidad sujeta de impuestos, que deba pagar una entidad. También incluyen las retenciones de impuestos a pagar por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto en las distribuciones a la entidad que informa. El impuesto corriente es el impuesto por pagar originado en las ganancias o pérdidas del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido, según el párrafo 29.2 de esta sección, es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros; generalmente, como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

**Reconocimiento, medición y otros aspectos<sup>31</sup>:** Los pasivos y activos tributarios corrientes se reconocen para los impuestos del período actual y anterior. Son medidos con la tarifa tributaria, aplicable a la fecha de presentación del reporte. Se tiene en consideración el efecto de todos los resultados posibles de una revisión, por parte de las autoridades tributarias.

- Las diferencias temporales surgen de las diferencias entre los valores en libros y las bases tributarias de activos y pasivos.
- La base tributaria de un activo asume la recuperación del valor en libros, mediante la venta al final del período de presentación del reporte. La base tributaria de un pasivo asume la liquidación del valor en libros al final del período de presentación del reporte.
- Los pasivos (activos) tributarios diferidos se reconocen por: a) todas las diferencias temporales que, en el futuro, puedan incrementar (reducir) la utilidad sujeta a impuestos y b) el cargo de las pérdidas tributarias de los créditos tributarios no-utilizados, excepto por las diferencias temporales asociadas con:
- Activos o pasivos para los cuales la entidad espere recuperar o liquidar el valor en libros, sin afectar la utilidad sujeta a impuestos

<sup>31</sup> Deloitte. El IFRS para PYMES en su bolsillo, Abril 2010, Pág. 37.

- Ganancias no remitidas provenientes de subsidiarias en el extranjero, sucursales, asociadas y negocios conjuntos en la extensión en que la inversión sea esencialmente de duración permanente
- El reconocimiento inicial de la plusvalía.
- La provisión por evaluación se reconoce contra los activos tributarios diferidos de manera que el valor en libros neto sea igual a la cantidad más alta, más probable, que no sea recuperada.
- Los activos y pasivos tributarios diferidos se miden a una cantidad que incluye el efecto de los resultados posibles de una revisión, por parte de las autoridades tributarias, usando las tarifas tributarias promulgadas que se espera apliquen, cuando se realice el activo tributario diferido o se liquide el pasivo tributario diferido.
- Los activos y pasivos tributarios corrientes y diferidos no se descuentan.
- El pasivo corriente y diferido se reconoce en utilidad o pérdida como gasto por impuestos, excepto en la extensión en que el impuesto sea atribuible a un elemento de ingresos o gastos reconocidos como otros ingresos comprensivos o un elemento que se reconozca en patrimonio.
- Los impuestos retenidos, pagados a las autoridades tributarias por los dividendos pagados, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

### 4.29.3 Casos Prácticos

#### Ponga a prueba su conocimiento

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos de contabilización e información financiera del impuesto a las ganancias conforme 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 correcto.

**Pregunta 1.** El impuesto a las ganancias está compuesto de:

- (a) Impuestos nacionales que se calculan sobre las ganancias fiscales.
- (b) Impuestos extranjeros que se calculan sobre las ganancias fiscales.
- (c) Impuestos que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.
- (d) Todas las anteriores.

**Pregunta 2.** Una entidad determina que su ganancia fiscal para el año finalizado el 30 de abril de 20X8 es de 200.000 u.m. La tasa impositiva para 20X8 es del 40 por ciento. ¿Cuál de los siguientes asientos en el libro diario es el adecuado para registrar el impuesto corriente del periodo?

- (a) Debe Activo por impuestos corrientes de 80.000 u.m.  
Haber Ingreso por impuestos corrientes de 80.000 u.m.

- (b) Debe Activo por impuestos corrientes de 200.000 u.m.  
Haber Ingreso por impuestos corrientes de 200.000 u.m.
- (c) Debe Gasto por impuestos corrientes de 80.000 u.m.  
Haber Pasivo por impuestos corrientes de 80.000 u.m.
- (d) Debe Gasto por impuestos corrientes de 200.000 u.m.  
Haber Pasivo por impuestos corrientes de 200.000 u.m.

**Pregunta 3.** Una entidad incurre en una pérdida fiscal de 30.000 u.m. para el año finalizado el 30 de abril de 20X8. Para el año finalizado el 30 de abril de 20X7, la entidad tenía ganancias fiscales de 20.000 u.m. En la jurisdicción de la entidad, se permiten compensar las pérdidas fiscales con beneficios del año anterior solamente. La tasa impositiva es del 40 por ciento tanto para el año fiscal 20X7/20X8 como para el de 20X6/20X7. ¿Qué asiento debería hacer la entidad en el libro diario el 30 de abril de 20X8 por la compensación de la pérdida fiscal con beneficios de periodos anteriores?

- (a) Debe Activo por impuestos corrientes de 8.000 u.m.  
Haber Ingreso por impuestos corrientes de 8.000 u.m.
- (b) Debe Activo por impuestos corrientes de 12.000 u.m.  
Haber Ingreso por impuestos corrientes de 12.000 u.m.
- (c) Debe Gasto por impuestos corrientes de 8.000 u.m.  
Haber Pasivo por impuestos corrientes de 8.000 u.m.
- (d) Debe Gasto por impuestos corrientes de 12.000 u.m.  
Haber Pasivo por impuestos corrientes de 12.000 u.m.

**Pregunta 4.** Los puntos (i) a (iv) enumeran los primeros cuatro pasos para la contabilización de impuestos diferidos (los primeros cuatro pasos de la metodología para impuestos diferidos). ¿Qué orden es el correcto?

- (i) Calcular diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- (ii) Determinar la base fiscal, en la fecha sobre la que se informa, de todos los activos y pasivos, y de otras partidas que tengan base fiscal.
- (iii) Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- (iv) Identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros.

- (a) (i), (ii), (iii), (iv).
- (b) (iv), (ii), (i), (iii).

- (c) (ii), (iv), (i), (iii).
- (d) (ii), (i), (iii), (iv).

**Pregunta 5.** La base fiscal es la medición, conforme a las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio. Si la recuperación del activo mediante la venta incrementa las ganancias fiscales, ¿a cuál de los siguientes importes será igual la base fiscal del activo?

- (a) Al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante el uso al final del periodo sobre el que se informa.
- (b) Al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante la venta al final del periodo sobre el que se informa.
- (c) Al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante la forma esperada de recuperación (es decir, el uso o la venta, o una combinación de ambos) al final del periodo sobre el que se informa.
- (d) Cero.

**Pregunta 6.** El 31 de diciembre de 20X1, una entidad tiene un activo de 4.000 u.m. por intereses por cobrar que tributarán cuando se cobren en 20X2. Se debe pagar un impuesto del 20 por ciento sobre las primeras 500.000 u.m. de la ganancia fiscal obtenida y del 30 por ciento sobre el resto (es decir, el excedente que supere el importe de 500.000 u.m.). En 20X1, la entidad obtuvo una ganancia fiscal de 450.000 u.m. En 20X2, la entidad espera obtener una ganancia fiscal de 550.000 u.m. ¿Qué importe debería reconocer la entidad por el pasivo por impuestos diferidos relacionado con los intereses por cobrar?

- (a) Un pasivo por impuestos diferidos de 1.200 u.m.
- (b) Un pasivo por impuestos diferidos de 1.000 u.m.
- (c) Un pasivo por impuestos diferidos de 940 u.m.
- (d) Un pasivo por impuestos diferidos de 836 u.m.
- (e) Un pasivo por impuestos diferidos de 800 u.m.

**Pregunta 7.** ¿Cuál de las siguientes partidas no debería reconocer una entidad?

- (a) Un activo o pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas a ganancias no remitidas por subsidiarias extranjeras, sucursales, asociadas y negocios conjuntos, en la medida en que la inversión sea de dura-

ción básicamente permanente, a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible.

- (b) Un pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas al reconocimiento inicial de la plusvalía.
- (c) Ambos (a) y (b).

**Pregunta 8.** En 20X1, una entidad informa una ganancia fiscal de 50.000 u.m. a las autoridades fiscales, la que se gravará a una tasa del 30 por ciento correspondiente al impuesto a las ganancias de sociedades de la jurisdicción. La tasa impositiva para ganancias de capital es cero, por lo que dichas ganancias se excluyen de la ganancia fiscal. La gerencia de la entidad considera que el efecto de la incertidumbre sobre los importes informados en la declaración fiscal carece de importancia relativa, salvo en relación con el tratamiento de la ganancia obtenida por la venta de un activo en particular. Con respecto a este activo, la gerencia ha determinado que existe un 80 por ciento de probabilidad de que la ganancia de 5.000 u.m. sea una ganancia de capital y, por consiguiente, no tribute, y que existe un 20 por ciento de probabilidad de que dicha ganancia no sea una ganancia de capital y, por consiguiente, tribute a una tasa del 30 por ciento.

¿En cuánto debería medir la entidad su pasivo por impuestos diferidos en función de la ganancia fiscal?

- (a) 16.500 u.m.
- (b) 16.200 u.m.
- (c) 15.300 u.m.
- (d) 15.000 u.m.

**Pregunta 9.** ¿Qué tratamiento es el correcto para el descuento de activos y pasivos por el impuesto a las ganancias?

- (a) Los activos y pasivos por impuestos corrientes se descuentan. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se descuentan.
- (b) Los activos y pasivos por impuestos corrientes no se descuentan. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se descuentan.
- (c) Los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se descuentan.
- (d) Los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos no se descuentan.

**Pregunta 10.** Una entidad opera en una jurisdicción donde el impuesto a las ganancias se paga a una tasa más baja sobre las ganancias sin distribuir (20 por ciento), y se paga un importe adicional (10 por ciento) cuando las ganancias se

distribuyen (es decir, la tasa impositiva sobre las ganancias distribuidas es del 30 por ciento). El 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera declarar dividendos en marzo de 20X2 de aproximadamente 20.000 u.m. para el año finalizado en 20X1. La publicación de los estados financieros se autorizará en abril de 20X2. La ganancia fiscal para 20X1 es de 100.000 u.m. Para el año 20X1, la entidad tiene diferencias temporarias de 30.000 u.m. que espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. La entidad se constituyó el 1 de enero de 20X1. El 31 de diciembre de 20X1, la entidad debería reconocer lo siguiente:

- Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 20.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 6.000 u.m.
- Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 20.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 9.000 u.m.
- Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 22.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 6.000 u.m.
- Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 25.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 7.500 u.m.
- Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 30.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 9.000 u.m.

## Respuestas

P1 (d) véase el párrafo 29.1.

P2 (c) véase el párrafo 29.4:  $200.000 \text{ u.m.} \times 40\%$ .

P3 (a) véase el párrafo 29.5:  $20.000 \text{ u.m.} \times 40\%$ .

P4 (b) véanse los párrafos 29.10 al 29.15.

P5 (b) véase el párrafo 29.12.

P6 (d) véase el párrafo 29.19.

$$= ((500.000 \text{ u.m.} \times 20\%) + (50.000 \text{ u.m.} \times 30\%)) \div 550.000 \text{ u.m.} = 115.000 \text{ u.m.} \div 550.000 \text{ u.m.} = 20,91 \text{ por ciento.}$$

$$4.000 \text{ u.m.} \times 20,91\% = 836 \text{ u.m.}$$

P7 (c) véase el párrafo 29.16.

P8 (c) véase el párrafo 23.20:  $(50.000 \text{ u.m.} \times 30\%) + (0 \times 80\%) + (5.000 \text{ u.m.} \times 30\% \times 20\%)$ .

P9 (d) véase el párrafo 29.23.

P10 (a) véase el párrafo 29.25:  $(100.000 \text{ u.m.} \times 20\%) + (30.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$ .

Fuente: Fundación IFRS: Material de Formación sobre la NIIF para las Pymes.

#### 4.29.4 Ponga en práctica su conocimiento

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento de los requerimientos de contabilización e información financiera del impuesto a las ganancias conforme a 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 2

El 1 de enero de 20X5, la entidad A adquirió el 100 por ciento de las acciones de la entidad B a un costo de 600.000 u.m. En la fecha de la adquisición, la base fiscal de la inversión de la entidad A en la entidad B es de 600.000 u.m. Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles a efectos fiscales y el costo de la plusvalía tampoco sería deducible si la entidad B fuera a disponer de los negocios de los cuales procede. La tasa impositiva de la jurisdicción fiscal de la entidad A es del 30 por ciento, y la tasa de la jurisdicción de la entidad B es del 40 por ciento.

La siguiente tabla indica el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos (sin incluir activos y pasivos por impuestos diferidos) por la entidad A al 1 de enero de 20X5, junto con sus correspondientes bases fiscales en la jurisdicción de la entidad B y las diferencias temporarias resultantes:

	Importes reconocidos en la fecha de adquisición en los estados financieros consolidados u.m.	Base fiscal de la jurisdicción de la entidad B u.m.	Diferencias temporarias u.m.
Propiedades, planta y equipo	270.000	155.000	115.000
Cuentas por cobrar	210.000	210.000	–
Inventario	174.000	124.000	50.000
Obligaciones por beneficios de retiro	(30.000)	–	(30.000)
Acreedores comerciales	(120.000)	(120.000)	–
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificados, sin incluir impuestos diferidos	504.000	369.000	135.000

#### Parte A

**Calcule el pasivo por impuestos diferidos adquirido y la plusvalía que surge al momento de la adquisición de la entidad B.**

**Parte B**

En 20X5, el patrimonio de la entidad B (después de incorporar los ajustes al valor que se realizaron como resultado de la combinación de negocios) ha evolucionado de la siguiente manera:

Al 1 enero de 20X5	450.000 u.m.
Ganancia acumulada para 20X5 (ganancia de 70.000 u.m. del periodo)	70.000 u.m.
Al 31 de diciembre de 20X5	520.000 u.m.

Calcule el importe del pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X5 que sea atribuible a la diferencia temporaria por la inversión de la entidad A en la entidad B (a menudo, denominada diferencia temporaria de "base externa").

**Respuesta al caso práctico 2**

---

**Parte A**

El activo por impuestos diferidos originado por las obligaciones por beneficios de retiro se compensa con los pasivos por impuestos diferidos que surgen de propiedades, planta y equipo y del inventario (véanse los requerimientos para la compensación en el párrafo 29.29). En consecuencia, se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos neto de 54.000 u.m. en los activos y pasivos particulares de la entidad B. Cálculo:  $40\% \times 135.000 \text{ u.m.}$  (es decir, 115.000 u.m. de propiedades, planta y equipo + 50.000 u.m. de inventario menos 30.000 u.m. de obligaciones por beneficios de retiro).

En la jurisdicción de la entidad B no es deducible el costo de la plusvalía. Por consiguiente, la base fiscal de esta partida es cero en esa jurisdicción. No obstante, el párrafo 29.16(b) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de la plusvalía.

En consecuencia, al momento de la adquisición, el importe en libros de la entidad B en los estados financieros consolidados de la entidad A se puede calcular de la siguiente manera:

	u.m.
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, sin incluir impuestos diferidos	504.000
Pasivo por impuestos diferidos	(54.000)
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables	450.000
Plusvalía	150.000
Importe en libros	600.000

Dado que, en el momento de la adquisición, la base fiscal de la inversión de la entidad A en la entidad B, en la jurisdicción la entidad A, es de 600.000 u.m., en esa jurisdicción no hay ninguna diferencia temporaria por la inversión financiera.

### Parte B

Al 31 de diciembre de 20X5, el importe en libros de la inversión subyacente de la entidad A en la entidad B se calcula de la siguiente manera:

Activos netos de la entidad B	520.000 u.m.
Plusvalía (a)	150.000 u.m.
Importe en libros	670.000 u.m.

(a) En este ejemplo, se ignora la amortización de la plusvalía. De acuerdo con el párrafo 19.23, la plusvalía se debe amortizar.

La diferencia temporaria relacionada con la inversión subyacente de la entidad A es de 70.000 u.m. (es decir, 670.000 u.m. de importe en libros menos 600.000 u.m. de base fiscal). Esta cantidad es igual al beneficio acumulado retenido desde la fecha de adquisición.

A menos que la entidad B sea una subsidiaria extranjera y la inversión de la entidad A sea de duración básicamente permanente, la entidad A debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria de 70.000 u.m. En consecuencia, en la mayoría de los casos, la entidad A reconoce un pasivo por impuestos diferidos de 21.000 u.m. (es decir, 70.000 u.m.  $\times$  30%) por la diferencia temporaria que surge de la diferencia entre el importe en libros de la inversión en los estados financieros consolidados y la base fiscal de dicha inversión.

Para tener en cuenta: El pasivo por impuestos diferidos de 21.000 u.m. se reconoce de forma adicional a cualquier impuesto diferido reconocido en los activos y pasivos particulares de la subsidiaria (por ejemplo, los cambios en el pasivo por impuestos diferidos de 54.000 u.m. reconocidos en el inventario y en las propiedades, planta y equipo de la entidad B, y los cambios en el activo por impuestos diferidos reconocidos en la obligación por beneficios de retiro de esa entidad).

### Caso práctico 3

---

Antes del 1 de febrero de 20X1, el Grupo A estaba conformado por una controladora y una subsidiaria sin accionistas minoritarios (Subsidiaria A) que la controladora constituyó algunos años atrás. El Grupo A también incorporó a la Subsidiaria B a partir del 1 de febrero de 20X1 (véase Combinación de negocios más abajo). Todas las entidades se encuentran en la misma jurisdicción fiscal y tienen un ejercicio contable que finaliza el 31 de diciembre. El año fiscal de la jurisdicción también finaliza el 31 de diciembre. El Grupo A presenta una declaración fiscal consolidada, según lo permite la jurisdicción, y tributa sobre las ganancias fiscales consolidadas.

#### *Pérdidas fiscales*

La legislación fiscal permite a las entidades compensar pérdidas fiscales con las ganancias fiscales de hasta dos años anteriores. La legislación también permite compensar pérdidas con beneficios de hasta cuatro años futuros en el caso de aquéllas que no se puedan compensar con beneficios de periodos anteriores. Las pérdidas de capital sólo se pueden compensar con ganancias de capital. Una ganancia/pérdida de capital es una ganancia/pérdida que surge de la venta de una partida de capital (por ejemplo, propiedades, planta y equipo e inversiones).

Al 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A tiene pérdidas fiscales no utilizadas de 110.000 u.m. que no puede compensar con beneficios de periodos anteriores, porque ha incurrido en pérdidas en los últimos tres años (de las cuales 40.000 u.m. son pérdidas de capital). El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A reconoció una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos surgido de las pérdidas fiscales. Ningún importe de la corrección valorativa es atribuible a la parte del activo por impuestos diferidos relacionada con el importe de 8.000 u.m. de las ganancias de capital. La corrección valorativa se elaboró porque no se espera que la controladora y su subsidiaria generen ganancias en un futuro previsible. No obstante, se espera compensar el importe de 8.000 u.m. de las pérdidas de

capital cuando la subsidiaria venda una de sus propiedades. Las autoridades fiscales permiten compensar las pérdidas de una entidad del grupo con las ganancias de otra entidad del grupo.

### *Tasas impositivas*

En la jurisdicción fiscal del Grupo A, las tasas impositivas han permanecido iguales durante muchos años. La tasa estándar para el impuesto a las ganancias es del 40 por ciento. Sin embargo, se aplica una tasa impositiva del 20 por ciento a todas las ganancias de capital (tasa de ganancias de capital).

### *Combinación de negocios*

El 1 de febrero de 20X1, la controladora adquirió el 100 por ciento de las acciones de otra entidad (Subsidiaria B) en la misma jurisdicción fiscal a un costo de 400.000 u.m. En la fecha de adquisición, la base fiscal de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B es de 400.000 u.m. Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles a efectos fiscales y el costo de la plusvalía tampoco sería deducible si la controladora fuera a disponer de los negocios de los cuales procede.

La siguiente tabla indica el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la Subsidiaria B (sin incluir activos y pasivos por impuestos diferidos) adquiridos por la controladora al 1 de febrero de 20X1, junto con sus correspondientes bases fiscales y las diferencias temporarias resultantes:

	<i>Importes reconocidos en la fecha de adquisición en los estados financieros consolidados</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Diferencias temporarias</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Propiedades, planta y equipo	170.000	55.000	115.000
Cuentas por cobrar	100.000	100.000	–
Inventario	74.000	44.000	30.000
Acreedores comerciales	(110.000)	(110.000)	–
Valor razonable de los activos y pasivos identificados, sin incluir impuestos diferidos	234.000	89.000	145.000

Entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B obtuvo ganancias por 100.000 u.m. (después de realizar ajustes a efectos de consolidación, por ejemplo, eliminando las transacciones intragrupo como el pago de dividendos

de la Subsidiaria B) que se reconocen en los estados financieros consolidados (el importe de 100.000 u.m. incluye el efecto del cambio en el pasivo por impuestos diferidos y la amortización de la plusvalía de la Subsidiaria B). El 15 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B declaró un dividendo de 16.400 u.m. para la controladora que se pagará en enero de 20X2. Sobre el dividendo para la controladora, se cargan retenciones fiscales a una tasa del 20 por ciento. La controladora no deberá tributar nuevamente al recibir el dividendo.

Al finalizar el año, los activos y pasivos (sin incluir el pasivo por impuestos diferidos y la plusvalía) de la Subsidiaria B (ajustados a efectos de consolidación, por ejemplo, eliminando los saldos interempresas, etc.) se calculan de la siguiente manera:

	<i>Impuestos a reconocer en los estados financieros a 31 de diciembre de 20x1</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Diferencias temporarias</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Propiedades, planta y equipo	150.000	55.000	95.000
Cuentas por cobrar	120.000	120.000	-
Inventario	85.000	85.000	-
Efectivo	80.000	80.000	-
Acreeedores comerciales y otras cuentas por pagar	(115.000)	(115.000)	-
<b>Activos y pasivos sin incluir impuestos diferidos y plusvalía</b>	<b>320.000</b>	<b>225.000</b>	<b>95.000</b>

El periodo contable de la Subsidiaria B finaliza el 31 de diciembre. Supongamos que tanto el 1 de enero como el 31 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B espera utilizar todas las partidas de propiedades, planta y equipo hasta el final de su vida útil, y espera vender todas las partidas del inventario en las operaciones diarias. La plusvalía se amortiza a lo largo de 10 años con un año entero de amortización en el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

#### *Entidad controlada de forma conjunta*

La controladora tiene una inversión en una entidad controlada de forma conjunta (ECC) que adquirió cinco años antes. La entidad controlada de forma conjunta está radicada en una jurisdicción fiscal diferente. El 31 de diciembre de 20X1, el importe en libros de la ECC en los estados financieros consolidados es de 60.000 u.m. (medido con el método de la participación). La base fiscal de la inversión es de 40.000 u.m. La inversión en la entidad controlada de forma conjunta es de duración básicamente permanente y no hay evidencia de que la diferencia temporaria se revertirá en un futuro previsible.

### *Pérdidas fiscales no utilizadas*

De las pérdidas fiscales no utilizadas de 110.000 u.m. existentes al 1 de enero de 20X1, las pérdidas no relacionadas con el capital de 70.000 u.m. se pueden compensar con las ganancias de la Subsidiaria B entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 20X1. Dado que ninguna de las entidades del grupo obtuvo ganancias de capital en el periodo, las pérdidas de capital no se pueden utilizar.

La Subsidiaria A espera vender una propiedad en 20X2 que le permita utilizar 10.000 u.m. de las pérdidas de capital (al final de 20X0, se esperaba poder utilizar 8.000 u.m.). Es mayor la probabilidad de que el importe restante de 30.000 u.m. caduque sin ser utilizado.

### *Otros supuestos*

Supongamos que las deducciones fiscales por la venta y el uso de los activos son siempre iguales. También supongamos que, fuera de las pérdidas fiscales no utilizadas, de la entidad controlada en forma conjunta, de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B y de las partidas de inventario, propiedades, planta y equipo, y plusvalía de la Subsidiaria B, no hay otros activos, pasivos u otras partidas que afecten al reconocimiento y a la medición del impuesto diferido.

#### **Parte A**

**Calcule el pasivo por impuestos diferidos adquirido y la plusvalía que surge al momento de la adquisición de la Subsidiaria B.**

#### **Parte B**

Elabore asientos en el libro diario para mostrar los cambios entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 en los activos y pasivos por impuestos diferidos determinados en la Parte A en relación con los activos y pasivos propios de la Subsidiaria B.

#### **Parte C**

Elabore asientos en el libro diario para mostrar los cambios entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 en la plusvalía determinada en la Parte A que surgió al momento de la adquisición de la Subsidiaria B.

#### **Parte D**

Elabore asientos en el libro diario para registrar el pago del dividendo de la Subsidiaria B a la entidad controladora. Tenga en cuenta los asientos tanto de los

estados financieros particulares de la Subsidiaria B como los estados financieros consolidados del Grupo A.

**Parte E**

Elabore asientos en el libro diario para mostrar el activo por impuestos diferidos y la corrección valorativa al 1 de enero de 20X1 y al 31 de diciembre de 20X1, así como el movimiento en el periodo.

**Parte F**

Elabore asientos en el libro diario para reconocer el efecto del impuesto diferido de las diferencias temporarias relacionadas con las ganancias no remitidas de la Subsidiaria B.

**Parte G**

Elabore asientos en el libro diario para reconocer el efecto del impuesto diferido de las diferencias temporarias relacionadas con las ganancias no remitidas de la ECC extranjera.

**Parte H**

Calcule el gasto/beneficio por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 y el activo/pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X1.

**Respuesta al caso práctico 3**

---

**Parte A**

El pasivo por impuestos diferidos adquirido como parte de los activos y pasivos de la Subsidiaria B es de 58.000 u.m.(a)

En la jurisdicción fiscal no es deducible el costo de la plusvalía. En consecuencia, la base fiscal de la plusvalía es cero. No obstante, el párrafo 29.16(b) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de la plusvalía.

En consecuencia, al momento de la adquisición, el importe en libros de la Subsidiaria B en los estados financieros consolidados del Grupo A se puede calcular de la siguiente manera:

	<i>u.m</i>
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, sin incluir impuestos diferidos	234.000
Pasivo por impuestos diferidos	(58.000)
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables	176.000
Plusvalía (400.000 u.m. pagado menos 176.000 u.m. de activos netos identificables adquiridos)	224.000
Importe en libros del grupo	400.000

El 1 de febrero de 20X1, no surge ningún impuesto diferido por la inversión de la controladora en la Subsidiaria B, ya que si la inversión se vendiera por su importe en libros de 400.000 u.m. el 1 de febrero de 20X1, surgiría un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado, lo que daría lugar a un efecto neto igual a cero. Esto se debe a que la base fiscal (es decir, deducciones disponibles por la venta) de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B en esa fecha es de 400.000 u.m.

**Parte B**

El pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X1 por los activos y pasivos de la Subsidiaria B es de 38.000 u.m.(b) El movimiento en el pasivo por impuestos diferidos entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 se reconoce de la siguiente manera:

DB	Pasivo por impuestos diferidos	20.000 u.m.
CR	Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto diferido)	20.000 u.m.

*Para reconocer el decremento en el pasivo por impuestos diferidos en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.*

**Parte C**

La base fiscal de la plusvalía es cero. El importe en libros de la plusvalía se reduce a 201.600 u.m.(c) debido a un año entero de amortización. En consecuencia, la diferencia temporaria es ahora de 201.600 u.m. Sin embargo, las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de una plusvalía, se considerarán que proceden del reconocimiento inicial de la plusvalía y, por consiguiente, no se reconocerán. En consecuencia, no se debe reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos por la plusvalía. La amortización se reconoce de la siguiente manera:

DB	Amortización	22.400 u.m.(c)	
CR	Plusvalía: amortización acumulada		22.400 u.m.

*Para reconocer la amortización de la plusvalía en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.*

#### **Parte D**

Por el dividendo declarado el 15 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B debería realizar los siguientes asientos en el libro diario para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 en sus propios estados financieros:

DB	Ganancias acumuladas: dividendos pagados	16.400 u.m.	
CR	Cuentas por pagar (importe adeudado a la controladora)		13.120 u.m.(d)
CR	Cuentas por pagar (importe adeudado a las autoridades fiscales)		3.280 u.m.(d)

*Para reconocer la distribución de dividendos.*

La Subsidiaria B reconoce un pasivo por el importe retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales, y un pasivo por el dividendo neto por pagar a la controladora. El grupo consolidado deberá pagar un impuesto a las ganancias por el pago a las autoridades fiscales. En los estados financieros de la Subsidiaria B, el importe total de 16.400 u.m. se considera un pago de dividendos a la controladora. En la consolidación, se deberían revertir los asientos en el libro diario anteriores y ser reemplazados por los asientos a continuación para mostrar que las retenciones fiscales a pagar constituyen, en realidad, un impuesto a las ganancias a pagar por el grupo consolidado. De hecho, la Subsidiaria B cobra este impuesto en nombre de la autoridad fiscal.

DB	Impuesto a las ganancias: impuesto corriente	3.280 u.m.	
CR	Impuesto corriente por pagar (importe adeudado a las autoridades fiscales)		3.280 u.m.

*Para reconocer el pasivo por el impuesto a las ganancias.*

#### **Parte E**

En el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, se reconoce el siguiente asiento en el libro diario:

DB	Corrección valorativa	28.400 u.m.(e)	
CR	Activo por impuestos diferidos		28.000 u.m.(e)
CR	Gasto por el impuesto a las ganancias: beneficio por impuestos diferidos		400 u.m.(e)

*Para reconocer la corrección valorativa en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.*

El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A reconoció un activo por impuestos diferidos de 36.000 u.m. (e) (con una corrección valorativa reconocida para éste de 34.400 u.m.(e)) por pérdidas no utilizadas de 110.000 u.m. Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 1.600 u.m. El 31 de diciembre de 20X0, no se puede considerar la posibilidad de utilizar las ganancias de la Subsidiaria B para compensar las pérdidas, porque ésta aún no ha sido adquirida. Esto podrá hacerse recién el 1 de febrero de 20X1 y, por consiguiente, sólo se reflejará como una reducción en la corrección valorativa en la primera fecha sobre la que se informa después del 1 de febrero de 20X1.

El 31 de diciembre de 20X1, el Grupo A tiene pérdidas no utilizadas de 40.000 u.m. y un activo por impuestos diferidos de 8.000 u.m.(e) con una corrección valorativa reconocida para éste de 6.000 u.m.(e) Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 2.000 u.m.

## **Parte F**

Los asientos en los estados financieros consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

DB	Impuesto a las ganancias: impuesto diferido	16.720 u.m.(f)	
CR	Pasivo por impuestos diferidos		16.720 u.m.(f)

*Para reconocer el incremento en el pasivo por impuestos diferidos en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.*

La recuperación del importe en libros de una subsidiaria a través de la venta o del recibo de ingresos por dividendos afectará a la ganancia fiscal. En consecuencia, se contabiliza el impuesto diferido. La diferencia temporaria relacionada con la inversión subyacente de la controladora en la Subsidiaria B es de 83.600 u.m.(f) Esta cantidad es igual al beneficio acumulado retenido desde la fecha de adquisición.

Para tener en cuenta: El pasivo por impuestos diferidos de 16.720 u.m. se reconoce de forma adicional al pasivo por impuestos diferidos de 38.000 u.m. reconocido en los activos y pasivos particulares de la Subsidiaria B.

### Parte G

La recuperación del importe en libros de la ECC a través de la venta o del recibo de ingresos por dividendos afectará a la ganancia fiscal. El Grupo A no debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria de 20.000 u.m.(g) conforme al párrafo 29.16(a), dado que la inversión en la ECC extranjera es de duración básicamente permanente, y no hay evidencias de que la diferencia temporaria se revierta en un futuro previsible.

Suponiendo que la exención también se cumplió el 1 de enero de 20X1, no hay asientos por impuestos diferidos que se deban reconocer en el periodo. Si la exención no se cumplió el 1 de enero de 20X1, se deberán dar de baja, en 20X1, todos los activos y pasivos por impuestos diferidos de esa fecha que se relacionen con ganancias no remitidas de la ECC.

### Parte H (resumen)

El movimiento en los activos y pasivos por impuestos diferidos se puede resumir de la siguiente manera:

DB	Pasivo por impuestos diferidos (PPE e inventario de Subsidiaria B)	20.000 u.m.	
DB	Corrección valorativa (pérdidas no utilizadas)	28.400 u.m.	
CR	Pasivo por impuestos diferidos (inversión en subsidiaria)		16.720 u.m.
CR	Activo por impuestos diferidos (pérdidas no utilizadas)		28.000 u.m.
CR	Gasto por el impuesto a las ganancias: beneficio por impuestos diferidos		3.680 u.m.(h)

*Para reconocer el movimiento en el pasivo por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.*

El gasto por el impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 relacionado con impuestos diferidos es un beneficio (crédito) de 3.680 u.m.

El Grupo A debería reconocer un activo por impuestos diferidos de 2.000 u.m. El activo por impuestos diferidos no se puede compensar con pasivos por impuestos diferidos existentes al 31 de diciembre de 20X1, porque se relaciona con pérdidas de capital. El pasivo por impuestos diferidos total reconocido por el grupo es de 54.720 u.m.(i)

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) Pasivo por impuestos diferidos = 58.000 u.m. (es decir,  $(115.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (30.000 \text{ u.m.} \times 40\%)$ ). Por el uso y por la venta, están disponibles las mismas deducciones. En consecuencia, según el párrafo 29.20, corresponde utilizar la tasa de uso para la diferencia temporaria que surja de las propiedades, planta y equipo, y la tasa de venta para la diferencia temporaria que surja del inventario. La tasa será del 40 por ciento en ambos casos, ya que la ganancia por la venta del inventario no es una ganancia de capital.
- (b) Pasivo por impuestos diferidos = 38.000 u.m. (es decir,  $(95.000 \text{ u.m.} \times 40\%)$ ). Por el uso y por la venta, están disponibles las mismas deducciones. En consecuencia, según el párrafo 29.20, corresponde utilizar la tasa impositiva del 40 por ciento para la diferencia temporaria que surja de las propiedades, planta y equipo.
- (c) El importe en libros de la plusvalía al 31 de diciembre de 20X1 después de un año entero de amortización es de 201.600 u.m. (es decir,  $224.000 \text{ u.m.} \times 9 \div 10$ ). Un año entero de amortización equivale a 22.400 u.m. (es decir,  $224.000 \text{ u.m.} \times 1 \div 10$ ).
- (d) La Subsidiaria B reconoce un pasivo financiero por el importe retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales de 3.280 u.m. (es decir,  $16.400 \text{ u.m.} \times 20\%$ ) y el dividendo neto por pagar a la controladora de 13.120 u.m. (es decir,  $16.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 3.280 \text{ u.m.}$ ).
- (e) El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A tiene un activo por impuestos diferidos de 36.000 u.m. (es decir,  $(70.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (40.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$ ) con una corrección valorativa reconocida para éste de 34.400 u.m. (es decir,  $(70.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (32.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$ ). Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 1.600 u.m. (es decir,  $36.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 34.400 \text{ u.m.}$ ).
- El 31 de diciembre de 20X1, el Grupo tiene un activo por impuestos diferidos de 8.000 u.m. (es decir,  $40.000 \text{ u.m.} \times 20\%$ ) con una corrección valorativa reconocida para éste de 6.000 u.m. (es decir,  $30.000 \text{ u.m.} \times 20\%$ ). Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 2.000 u.m. (es decir,  $8.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 6.000 \text{ u.m.}$ ).
- Decremento en el activo por impuestos diferidos en el año = 28.000 u.m. (es decir,  $36.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 8.000 \text{ u.m.}$ ). Decremento en corrección valorativa = 28.400 u.m. (es decir,  $34.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 6.000 \text{ u.m.}$ ).
- Beneficio por impuestos diferidos = 400 u.m. (es decir,  $28.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 28.000 \text{ u.m.}$ ).
- (f) El importe en libros de la Subsidiaria B al 31 de diciembre de 20X1 es de 483.600 u.m. (es decir,  $400.000 \text{ u.m.} \text{ de costo} + 100.000 \text{ u.m.} \text{ de ganancia} \text{ menos } 16.400 \text{ u.m.} \text{ de dividendo}$ ). La diferencia temporaria es de 83.600 u.m. (es decir,  $483.600 \text{ u.m.} \text{ menos } 400.000 \text{ u.m.}$ ). El grupo reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 16.720 u.m. (es decir,  $83.600 \text{ u.m.} \times 20\%$ ) por la diferencia temporaria que surja de la diferencia entre el importe en libros de la inversión en los estados financieros consolidados y la base fiscal de dicha inversión.

	<i>u.m.</i>
Plusvalía	201.600 (c)
Propiedades, planta y equipo	150.000
Cuentas por cobrar	120.000
Inventario	85.000
Efectivo	80.000
Acreeedores comerciales	(115.000)
Pasivo por impuestos diferidos	(38.000)
(b) Importe en libros al 31 de diciembre de 20X1	483.000
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X0	400.000
Ganancias acumuladas retenidas	83.000

- (g) La diferencia temporaria de la inversión en la ECC es de 20.000 u.m. (es decir, la diferencia entre la base fiscal de 40.000 u.m. y el importe en libros de 60.000 u.m.).
- (h) Beneficio por impuestos diferidos = 3.680 u.m. (es decir, 20.000 u.m. de la Parte B + 400 u.m. de la Parte E menos 16.720 u.m. de la Parte F).
- (i) Pasivo por impuestos diferidos = 54.720 u.m. (es decir, 38.000 u.m. de la Parte B + 16.720 u.m. de la Parte F).

Fuente.- Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.30 SECCIÓN 30: Conversión de la moneda extranjera

### 4.30.1 Estructura de la sección

1 párrafo para el Alcance  
 10 párrafos para moneda funcional  
 3 párrafos para información posterior al periodo informado  
 2 párrafos para inversión neta en un negocio en el extranjero  
 3 párrafos para cambio de moneda funcional  
 7 párrafos para utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional  
 4 párrafos para información a revelar  
 Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009

### 4.30.2 Resumen del Estándar

*Alcance:*

Una entidad puede desarrollar tres tipos de actividades:

- (a) Transacciones en monedas extranjeras
- (b) Operaciones en el extranjero
- (c) Presentar sus estados financieros en una moneda extranjera

Determina la conversión de los estados financieros a la moneda de presentación.

La contabilización de los Instrumentos financieros, denominados en una moneda extranjera, y la de coberturas de partidas, en moneda extranjera, se analizan en la Sección 11, Instrumentos financieros básicos y en la Sección 12 Otros temas Relacionados con los Instrumentos Financieros.

*Moneda funcional:*

Cada entidad debe identificar su moneda funcional. La moneda funcional de la entidad es la moneda del entorno económico primario, en el cual opera la entidad. El entorno económico es aquel en el cual la entidad genera y gasta efectivo. Sin embargo, existen algunos indicadores necesarios para determinar su moneda funcional:

- a) la moneda que principalmente influye en los precios de venta de los bienes y servicios (su denominación y liquidación)
- b) la moneda del país cuyas fuerzas competitivas y regulatorias determinan principalmente los precios de venta de sus bienes y servicios
- c) la moneda en la que se generan los fondos provenientes de las actividades de financiación (emisión de deuda y de instrumentos de patrimonio)
- d) moneda en la que, usualmente, se conservan los valores cobrados por las actividades de operación.

*Reconocimiento inicial:*

En el momento del reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera, la entidad la registrará aplicando, al monto de la moneda funcional, la tasa de cambio a la fecha de la transacción.

*Reconocimiento al final del periodo sobre el que se informa:*

Al final de cada periodo sobre el que se informa, se requiere que:

- a) Las partidas monetarias se conviertan en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre.
- b) Las partidas no monetarias, reconocidas al costo histórico, seguirán siendo medidas utilizando la tasa de cambio a la fecha de la transacción.
- c) Las partidas no monetarias, reconocidas al valor razonable, se miden utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se determinó el valor razonable.

Las diferencias de cambio, presentadas en la liquidación de partidas monetarias o en la conversión de partidas monetarias a tasas diferentes de las usadas en el reconocimiento inicial, se contabilizan en utilidad o pérdida (excepto la parte de la inversión neta que la entidad tiene en una operación en el extranjero).

*Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera:* a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y otras

partidas por cobrar, los débitos y otras partidas para pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores y b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, así como los anticipos a cuenta de compras o ventas.

*Inversión neta en un negocio en el extranjero:*

En los estados financieros consolidados que contengan un negocio en el extranjero (en este caso, el negocio es una subsidiaria), las diferencias de cambio -presentadas en una partida monetaria que haga parte de la inversión neta de un negocio, en el extranjero de la entidad que informa -se reconocerán, según el párrafo 30.13 de esta sección: "inicialmente en otro resultado integral y se presentarán como un componente del patrimonio. No se volverán a reconocer otra vez en resultados en el momento de la disposición de la inversión neta".

Si es apropiado, en este caso, las diferencias de cambio -presentadas en una partida monetaria que haga parte de la inversión neta, en un negocio en el extranjero de la entidad que informa -se reconocerán en los estados financieros de la entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el exterior.

*Cambio de moneda funcional:*

Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una entidad, el efecto se reconoce prospectivamente a partir de la fecha de cambio.

*Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional. Conversión a la moneda de presentación:*

Una entidad no tiene prohibido presentar sus estados financieros en cualquier moneda. Cuando la moneda de presentación es diferente de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir todas las partidas de situación financiera y de ingresos y egresos a la moneda de presentación seleccionada.

De acuerdo con el párrafo 30.18 de esta sección, "Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

- a) los activos y pasivos de cada estado de situación financiera presentado (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha de ese estado de situación financiera
- b) los ingresos y gastos, para cada estado del resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción
- c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral".

*Conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación del inversor:*

La plusvalía originada en la adquisición de una operación en el exterior y los ajustes al valor razonable en dicha adquisición, serán reconocidos como activos y pasivos de la operación en el exterior y se convierten a la tasa de cierre, según lo dispuesto en el párrafo 30.18 de esta sección.

### 4.30.3 Casos prácticos

#### Caso 1

---

*Reconocimiento inicial de partidas monetarias:*

La moneda funcional de la PYME A es la u.m. (unidad monetaria).

El 01/12/20X0 la PYME A compra mercancías a crédito por US \$ 400; la tasa de cambio al contado es de 2.000 u.m por cada US \$ 1 (US = Dólar).

**Elabore los asientos contables para registrar el reconocimiento inicial de las mercancías compradas y del pasivo con los proveedores del exterior. No registre ninguna clase de impuestos.**

#### Respuesta al Caso 1.

---

Conversión a la moneda funcional: US \$ 400 X 2.000 u.m. = 800.000 u.m

Cuentas	DB.	CR.
Activo / Inventario de mercancías	800.000 u.m.	
Pasivo / Proveedores del exterior		800.000 u.m.

Para contabilizar la compra de inventarios del producto ABC, al 01 de diciembre de 20X0 por un valor de US \$400, a una tasa de cambio de 2.000 u.m por cada US \$ 1.

#### Caso 2

---

*Medición posterior de partidas monetarias:*

Al cierre del periodo, 31/12/20X0, la PYME A no ha pagado aún la deuda a los proveedores del exterior. A esta fecha de cierre la tasa de cambio al contado es de 2.010 u.m por cada US \$ 1.

**Elabore los asientos contables para registrar la variación de la deuda con los proveedores del exterior. No registre ninguna clase de impuestos.**

### Respuesta al Caso 2.

Conversión a la moneda funcional:

Medición posterior: US \$ 400 X 2.010 u.m. = 804.000 u.m

Menos: medición inicial US \$ 400 X 2.000 u.m. = 800.000 u.m.

**Aumento de la deuda 4.000 u.m.**

Cuentas	DB.	CR.
Gastos / Diferencia en cambio	4.000 u.m.	
Pasivo / Proveedores del exterior		4.000 u.m.

*Para reconocer el gasto por diferencia en cambio y el aumento de las deudas con proveedores del exterior al 31 de diciembre de 20X0.*

### Caso 3

*Reconocimiento inicial de partidas no monetarias:*

La moneda funcional de la PYME A es la u.m. (unidad monetaria).

El 08/12/20X0 la PYME A compra de contado un terreno para su uso por US \$ 50.000; la tasa de cambio al contado es de 2.005 u.m por cada US \$ 1.

Elabore los asientos contables para registrar el reconocimiento inicial de la propiedad de inversión. No registre ninguna clase de impuestos.

### Respuesta al Caso 3.

Conversión a la moneda funcional: US \$ 50.000 X 2.005 u.m. = 100.250.000 u.m

Cuentas	DB.	CR.
Activo / Propiedades de inversión	100.250.000 u.m.	
Activo / Bancos		100.250.000 u.m.

*Para contabilizar la compra de un terreno ubicado en \_\_\_\_\_, al 15 de diciembre de 20X0 por un valor de US \$ 50.000, a una tasa de cambio de 2.005 u.m por cada US \$ 1.*

**Según el párrafo 17.9 de la Sección de Propiedades, Planta y Equipo, “una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial”.**

**Caso 4.**

*Medición posterior de partidas no monetarias:*

Al cierre del periodo, 31/12/20X0, el valor razonable del terreno anterior es de \$ 103.000.000 u.m.

**Elabore los asientos contables para registrar el incremento en el costo por aumento del valor razonable. No registre ninguna clase de impuestos.**

**Respuesta al Caso 4.**

Valor razonable del terreno al 31/12/20X0	103.000.000
Valor razonable del terreno al 15/12/20X0	100.250.000
<b>Incremento en el valor razonable</b>	<b>2.750.000</b>

Cuentas	DB.	CR.
Activo /Propiedades, planta y equipo	2.750.000 u.m.	
Patrimonio / Superávit por revaluación activos		2.750.000 u.m

*Para reconocer el aumento del terreno al 31 de diciembre de 20X0.*

**Caso 5.**

*Medición posterior de partidas no monetarias:*

Al cierre del periodo, 31/12/20X0, si el valor razonable del terreno anterior hubiese sido de \$ 99.000.000 u.m.

**Elabore los asientos contables para registrar el decremento en el costo por disminución del valor razonable. No registre ninguna clase de impuestos.**

### Respuesta al Caso 5.

Valor razonable del terreno al 31/12/20X0	99.000.000
Valor razonable del terreno al 15/12/20X0	100.250.000
<b>Disminución en el valor razonable</b>	<b>1.250.000</b>

Cuentas	DB.	CR.
Gastos /Pérdida por deterioro de activos	1.250.000 u.m.	
Activo /Propiedades, planta y equipo		1.250.000 u.m

*Para reconocer el deterioro del terreno al 31 de diciembre de 20X0.*

De acuerdo con el párrafo 17.24, “en cada fecha sobre la que se informa, una entidad aplicará la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. Esa sección explica cuándo y cómo una entidad revisará el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe recuperable de un activo, y cuándo reconocerá o revertirá una pérdida por deterioro en valor”.

## 4.31 SECCIÓN 31: Hiperinflación

<b>4.31.1 Estructura de la sección</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2 párrafos para alcance y definición</li> <li>2 párrafos para unidad de medida estados financieros</li> <li>6 párrafos para Estado de situación financiera</li> <li>1 párrafos para Estado del resultado integral y estado de resultados</li> <li>2 párrafos para estado de flujos de efectivo y posición monetaria neta</li> <li>1 párrafo para economías que dejan de ser hiperinflacionarias</li> <li>1 párrafo para información a revelar</li> </ul> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009</p>
--	---

### 4.31.2 Resumen del Estándar

*Alcance:* Esta sección aplica a los estados financieros de una entidad, cuya moneda funcional es la de una economía hiperinflacionaria.

*Economía hiperinflacionaria:* Una economía se considera hiperinflacionaria, cuando presenta indicadores de posible hiperinflación, como los contenidos en el párrafo 31.2 de esta sección.

*Unidad de medida en los estados financieros:* Los estados financieros, cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente, al final del periodo sobre el que se informa.

Según el párrafo 31.4 de esta sección, “la reexpresión de los estados financieros, de acuerdo con lo establecido en esta sección, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general. En la mayoría de las economías, existe un índice general de precios reconocido, normalmente elaborado por el gobierno, que las entidades seguirán”.

*Procedimiento para reexpresar los estados financieros a costo histórico:*

Estado de situación financiera:

- a) Los importes del estado de situación financiera, no expresados en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa, se reexpresarán aplicando un índice general de precios.
- b) Las partidas monetarias como el dinero en caja, las cuentas cobrar o por pagar, no serán objeto de reexpresión porque ya están expresadas en la unidad de medida corriente al cierre del periodo sobre el que se informa.
- c) Los activos y pasivos que se encuentren sujetos a cambios en los precios (bonos, préstamos indexados, etc), se ajustarán, según las condiciones del acuerdo y se presentarán con el valor ajustado en el estado de situación financiera reexpresado.
- d) Los demás activos y pasivos son de carácter no monetario. Algunas partidas no monetarias no se reexpresan al final del periodo sobre el que se informa, porque se registraron según el valor razonable o el valor neto realizable. Los demás activos y pasivos deben reexpresarse.
- e) Cuando el valor reexpresado de una partida no monetaria se reduzca por debajo de su importe recuperable, se aplicará el procedimiento establecido en la Sección 27, Deterioro del valor de los activos.
- f) Con excepción de las ganancias acumuladas, los demás componentes del patrimonio se reexpresarán al comienzo del primer periodo de aplicación de esta sección, utilizando un índice general de precios, desde el momento que surgieron estos componentes.
- g) Al final del primer periodo, y en los periodos siguientes, los componentes del patrimonio se reexpresarán aplicando un índice general de precios, desde el comienzo del año o desde la fecha del saldo del componente.

*Estado del resultado integral y estado de resultados:*

Según el párrafo 31.11 de esta sección, “Todas las partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) se expresarán en la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. Por ello, todos los importes necesitarán ser reexpresados aplicando la variación en el índice general de precios desde la fecha en que las partidas de ingresos y gastos fueron reconocidas inicialmente, en los estados financieros. Si la inflación general es aproximadamente homogénea durante el periodo, y las partidas de ingresos y gastos también tienen aproximadamente similares a lo largo del periodo, puede ser apropiado emplear una tasa media de inflación”.

*Estado de flujo de efectivo:* Las partidas del estado de flujo de efectivo se expresarán al final del periodo sobre el que se informa, en términos de la unidad de medida corriente.

*Ganancias o pérdidas en la posición monetaria neta:* La ganancia o pérdida en la posición monetaria neta se incluye como utilidad o pérdida.

### 4.31.3 Casos prácticos

#### Caso 1

La PYME G se constituyó en enero 1 de 20X0, con un capital de 60.000 u.m.

Los estados financieros al inicio y al final del año 20X0 son:

#### ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

	01/01/20X0	31/12/20X0
<b>ACTIVO</b>		
Efectivo en caja	10.000	5.000
Propiedades, planta y equipo	80.000	70.000
Inventarios	11.000	15.000
Cuentas por cobrar clientes	3.000	31.000
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>104.000</b>	<b>121.000</b>
<b>PASIVO</b>		
Cuentas por pagar a proveedores	44.000	45.000
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>44.000</b>	<b>45.000</b>
<b>PATRIMONIO</b>		
Capital	60.000	60.000
Utilidades del periodo	0	16.000
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>	<b>60.000</b>	<b>76.000</b>
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>104.000</b>	<b>121.000</b>

ESTADO DE RESULTADOS  
31/12/20X0

Ingresos ordinarios	800.000
Menos: Costo de ventas	560.000
<b>Margen bruto</b>	<b>240.000</b>
Otros ingresos	2.000
Menos: Gastos de distribución	25.000
Menos: Gastos de administración	190.000
Menos: Otros gastos	4.000
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>23.000</b>
Gasto de impuesto de renta	7.000
<b>Utilidad del periodo</b>	<b>16.000</b>

**Prepare los estados financieros reexpresados al 31/12/20X0**

**Solución al Caso 1**

Información complementaria para el año 20X0:

- a) La tasa de inflación para este año fue del 130%.
- b) El inventario está conformado por las compras para tres meses, efectuadas en octubre de 20X0, y c) Todas las partidas de ingresos y gastos tuvieron un comportamiento uniforme todos los meses.

**Cálculos de los índices:**

- Índice para ingresos y gastos promedio del año=  $1.00 + (1.30/2) = 1.65$
- Índice para inventarios=  $1.00 + (1.30 \times 10/12) = 2.08$
- Índice para las demás partidas de propiedades, planta y equipo y capital= 1.00

**Reexpresión de los estados financieros al 31/12/20X0:**

Los estados financieros se reexpresan en la unidad de medición a la fecha de cierre utilizando el índice general de precios seleccionado, así:

## ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

	31/12/20X0	31/12/20X0	
	Saldos	Reexpresado	Factor de cálculo
<b>ACTIVO</b>			
Efectivo en caja	5.000	5.000	No se ajusta
Propiedades, planta y equipo	70.000	161.000	2.30/1.00
Inventarios	15.000	16.587	2.30/2.08
Cuentas por cobrar clientes	31.000	31.000	No se ajusta
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>121.000</b>	<b>213.587</b>	
<b>PASIVO</b>			
Cuentas por pagar a proveedores	45.000	45.000	No se ajusta
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>45.000</b>	<b>45.000</b>	
<b>PATRIMONIO</b>			
Capital	60.000	138.000	2.30/1.00
Utilidades del periodo	16.000	30.587 (a)	
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>	<b>76.000</b>	<b>168.587</b>	
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>121.000</b>	<b>213.587</b>	

## ESTADO DE RESULTADOS

	31/12/20X0	31/12/20X0	
Ingresos ordinarios	800.000	1.066.667	2.20/1.65
Menos: Costo de ventas	560.000	746.667	2.20/1.65
<b>Margen bruto</b>	<b>240.000</b>	<b>320.000</b>	
Otros ingresos	2.000	2.667	2.20/1.65
Menos: Gastos de distribución	25.000	33.333	2.20/1.65
Menos: Gastos de administración	190.000	253.333	2.20/1.65
Menos: Otros gastos	4.000	5.333	2.20/1.65
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>23.000</b>	<b>30.667</b>	
Gasto de impuesto de renta	7.000	9.333	2.20/1.65
<b>Utilidad neta antes de reexpresión</b>	<b>16.000</b>	<b>21.333</b>	
<b>Ganancia en ajuste por inflación</b>		<b>9.254</b>	
<b>Utilidad neta después de la reexpresión</b>		<b>30.587 (a)</b>	

Fuente.- Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

## 4.32 SECCIÓN 32: Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

<p><b>4.32.1 Estructura de la Sección</b></p>	<p>1 párrafo para el alcance</p> <p>2 párrafos para definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.</p> <p>5 párrafos para reconocimiento y medición.</p> <p>3 párrafos de información a revelar.</p> <p>Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009</p>
---	---

### 4.32.2 Resumen del Estándar

Esta sección determina los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa y describe los principios para el reconocimiento, la medición y revelación de esos hechos.

*Definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa:*

Los hechos ocurridos, después del periodo sobre el que informa, se refieren a aquellos acaecidos desde la fecha de cierre de los estados financieros y la fecha de autorización de los estados financieros para ser publicados. Existen dos tipos de hechos<sup>32</sup>:

- (a) los que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste), y
- (b) los que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste).

*Reconocimiento y medición:*

*Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste:* En este caso, la entidad efectuará los ajustes a los estados financieros a la fecha de cierre, lo mismo que la información para revelar con corte a dicha fecha. Un ejemplo de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa es encontrar que las ventas de mercancías de la entidad correspondientes a la última semana antes del cierre no fueron contabilizadas.

*Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:* En este caso la entidad no efectuará los ajustes a los estados financieros a la fecha de cierre. Un ejemplo de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste: "La reducción en el valor de mercado de las inversiones, ocurrida entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. La caída del valor de mercado está, normalmente, relacionada con la condición de las inversiones al final del periodo sobre el que se informa, pero refleja circunstancias acaecidas posteriormente. Por tanto, una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para estas inversiones. De forma similar, la entidad no actualizará los importes revelados sobre las inversiones hasta el final del periodo sobre

<sup>32</sup> NIIF para las Pymes de IASB, párrafo 32.2.

el que se informa, aunque pudiera ser necesario revelar información adicional de acuerdo con lo establecido en el párrafo 32.10”.

*Dividendos:* Cuando la entidad aprueba la distribución de dividendos después de la fecha de cierre, no reconocerá el pasivo por dividendos por pagar a esa fecha de cierre.

*Información para revelar:* Fecha de autorización para la publicación: Deberá revelarse la fecha de autorización de los estados financieros para ser publicados y el nombre de la persona u organismo que dio dicha autorización.

*Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:* La entidad deberá revelar lo siguiente, por cada tipo de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste<sup>33</sup>: (a) descripción clara del hecho y (b) el valor estimado de la incidencia en los estados financieros; en caso de no poderse efectuar la estimación, deberá manifestarse el motivo.

### 4.32.3 Casos prácticos

#### Ponga a prueba su conocimiento

Responda las siguientes preguntas y ponga así a prueba su conocimiento sobre los requerimientos para contabilizar e informar los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa según lo establecido en 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 correcto.

**Pregunta 1.** Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa se definen de esta manera:

- (a) Los hechos, favorables o desfavorables, que ocurren entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de los próximos estados financieros anuales de la entidad.
- (b) Los hechos, favorables o desfavorables, que ocurren entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de los próximos estados financieros intermedios (o anuales) de la entidad.

<sup>33</sup> NIIF para las Pymes de IASB, párrafo 32.7 ejemplo (a).

- (c) Los hechos, favorables o desfavorables, que ocurren entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.

**Pregunta 2.** La Sección 32 de la NIIF para las PYMES incluye requerimientos específicos para lo siguiente:

- (a) Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa.
- (b) Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que indican las condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa.
- (c) Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que indican las condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa o que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa.

**Pregunta 3.** Los hechos que implican ajuste son aquellos que tienen las siguientes características:

- (a) brindan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa.
- (b) indican las condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa.
- (c) son favorables o desfavorables, e indican las condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa.

**Pregunta 4.** Cuando ocurre un hecho, después del periodo sobre el que se informa, que indica las condiciones surgidas después del periodo sobre el que se informa:

- (a) La entidad revela la naturaleza y el efecto del hecho en los estados financieros.
- (b) La entidad ajusta los importes relacionados que se reconocen en los estados financieros.
- (c) Ambas opciones anteriores son correctas.

**Pregunta 5.** El 15 de marzo de 20X1, la entidad autorizó para la publicación los estados financieros anuales correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X0.

El 10 de marzo de 20X1, la fábrica y varios componentes de los equipos de la entidad sufrieron daños debido a un terremoto.

El hecho (daños por un terremoto):

- (a) es un hecho ocurrido después del periodo contable del 31 de diciembre de 20X0 que implica ajuste.
- (b) es un hecho ocurrido después del periodo contable del 31 de diciembre de 20X0 que no implica ajuste.
- (c) no es ni un hecho ocurrido después del periodo contable del 31 de diciembre de 20X0 que implica ajuste ni un hecho ocurrido después del periodo contable del 31 de diciembre de 20X0 que no implica ajuste.

**Pregunta 6.** ¿Cuál de los siguientes enunciados es un hecho ocurrido después del periodo sobre el que se informa que no implica ajuste y que debe revelarse en los estados financieros de una entidad correspondientes a 20X5?

En cada caso, los estados financieros correspondientes a 20X5 aún no se han autorizado para la publicación.

- (a) Una entidad tiene una cartera de acciones con precios de mercado cotizados. Estas se miden a un valor razonable con cambios en resultados según lo establecido en la Sección 11 de la NIIF para las PYMES. Después del periodo sobre el que se informa, hubo una caída sustancial en el mercado de valores. El valor razonable de la cartera de acciones de la entidad declinó significativamente.
- (b) El 31 de diciembre de 20X5, un individuo poseía el 100 por ciento de las acciones en circulación de la entidad. En febrero de 20X6, ese individuo vendió el 80 por ciento de su participación a un tercero.
- (c) Todos los enunciados anteriores.

**Pregunta 7.** El 25 de marzo de 20X4, la entidad descubrió que, como resultado de un error de cálculo, el gasto de depreciación para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se sobrevaloró en 29.000 u.m.

Los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 20X3 recibieron la autorización para la publicación el 1 de abril de 20X4.

La entidad debe:

- (a) corregir sus estados financieros al 31 de diciembre de 20X3 antes de publicarlos.
- (b) reducir 29.000 u.m. en la depreciación para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (es decir, la asignación prospectiva, un cambio en una estimación contable).

- (c) reexpresar (corregir) el gasto de depreciación informado para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X3 en las cifras comparativas de los estados financieros de 20X4 (es decir, la reexpresión retroactiva de un error de un periodo anterior).

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores de la NIIF para las PYMES para responder las preguntas 8 a 10. Los requerimientos de la Sección 10 se establecen en el Módulo 10.

**Pregunta 8.** Se aplica la información de la pregunta 7. Sin embargo, en esta pregunta, los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 20X3 recibieron la autorización para la publicación el 1 de marzo de 20X4. La entidad debe:

- (a) volver a publicar los estados financieros al 31 de diciembre de 20X3 con el gasto de depreciación correcto.
- (b) reducir 29.000 u.m. en la depreciación para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (es decir, la asignación prospectiva, un cambio en una estimación contable).
- (c) reexpresar (corregir) el gasto de depreciación informado para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X3 en las cifras comparativas de los estados financieros de 20X4 (es decir, la reexpresión retroactiva de un error de un periodo anterior).

**Pregunta 9.** El 20 de enero de 20X5, antes de que se autorizaran los estados financieros al 31 de diciembre de 20X4 de una entidad para su publicación, un tribunal le ordenó a la entidad pagar 120.000 u.m. en concepto de daños, como finiquito total de la resolución, tras un litigio por infracción de patente iniciado contra la entidad por uno de sus competidores. La infracción de patente se produjo durante 20X3. El importe por daños otorgado al competidor superó significativamente el importe de entre 10.000 u.m. y 30.000 u.m. que la entidad esperaba pagar con justa razón. Sin embargo, la entidad no impugnará el juicio profesional.

En los estados financieros anuales al 31 de diciembre de 20X3, la entidad informó 20.000 u.m. de pasivo para el litigio. Esta estimación se realizó de buena fe y considerando toda la evidencia disponible.

En los estados financieros al 31 de diciembre de 20X4, la entidad debe:

- (a) reexpresar la información comparativa a fecha del 31 de diciembre de 20X3 (es decir, reexpresión retroactiva de un error de un periodo anterior).

- (b) medir la provisión a fecha del 31 de diciembre de 20X4 en 120.000 u.m. con la información comparativa correspondiente a 20X3: 20.000 u.m. (es decir, contabilizar prospectivamente el cambio en una estimación contable en los estados financieros de 20X4).
- (c) medir la provisión a fecha del 31 de diciembre de 20X4 en 20.000 u.m. (información comparativa correspondiente a 20X3: 20.000 u.m.), y registrar el efecto de la resolución, más elevada de lo previsto, en los resultados correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X5 (es decir, contabilizar prospectivamente el cambio en una estimación contable en el periodo en que se determinó el importe de la resolución final).

**Pregunta 10.** El 20 de enero de 20X5, antes de que se autorizaran los estados financieros al 31 de diciembre de 20X4 de una entidad para su publicación, un tribunal le ordenó a esa entidad pagar 120.000 u.m. en concepto de daños, como finiquito total de la resolución, tras un litigio por infracción de patente iniciado contra la entidad por uno de sus competidores. La infracción de patente se produjo en 20X3. El importe por daños otorgado al competidor era coherente con casos similares resueltos en esa jurisdicción a partir de 20X2.

En los estados financieros anuales al 31 de diciembre de 20X3, la entidad informó 20.000 u.m. de pasivo para el litigio. Al momento de aprobar los estados financieros de 20X3, la entidad infravaloró deliberadamente el importe presentado, ya que no quería hacer pública su estimación real y creía que, si lo hacía, jugaría en detrimento de su defensa.

En los estados financieros al 31 de diciembre de 20X4, la entidad debe:

- (a) reexpresar la información comparativa a fecha del 31 de diciembre de 20X3 (es decir, reexpresión retroactiva de un error de un periodo anterior).
- (b) medir la provisión a fecha del 31 de diciembre de 20X4 en 120.000 u.m. (información comparativa correspondiente a 20X3: 20.000 u.m.), (es decir, contabilizar prospectivamente el cambio en una estimación contable en los estados financieros de 20X4).
- (c) medir la provisión a fecha del 31 de diciembre de 20X4 en 20.000 u.m. (información comparativa correspondiente a 20X3: 20.000 u.m.), y registrar el efecto de la resolución, más elevada de lo previsto, en los resultados correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X5 (es decir, contabilizar prospectivamente el cambio en una estimación contable en el periodo en que se determinó el importe de la resolución final).

**Pregunta 11.** El 15 de marzo de 20X1, la entidad autorizó para la publicación los estados financieros anuales correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X0.

El 10 de marzo de 20X1, la fábrica y varios componentes de los equipos de la entidad sufrieron daños debido a un terremoto. Como resultado de los daños no asegurados contra el terremoto, la gerencia de la entidad determina que la entidad será incapaz de proseguir comercializando. Por lo tanto, la entidad no puede considerarse un negocio en marcha.

La entidad:

- (a) debe preparar sus estados financieros al 31 de diciembre de 20X0 bajo la hipótesis de negocio en marcha, incluida la revelación de un hecho ocurrido después del periodo contable al 31 de diciembre de 20X0 que no implica ajuste (es decir, revelar la naturaleza y el efecto del terremoto en las notas de sus estados financieros anuales al 31 de diciembre de 20X0).  
No debe preparar sus estados financieros al 31 de diciembre de 20X0 bajo la hipótesis de negocio en marcha. Todos los estados financieros que prepare la entidad deben revelar que no se encuentran bajo la hipótesis de negocio en marcha, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.
- (b) debe preparar sus estados financieros al 31 de diciembre de 20X0 bajo la hipótesis de negocio en marcha, incluida la contabilización de un hecho ocurrido después del periodo contable al 31 de diciembre de 20X0 que implica ajuste (es decir, reconocer la pérdida por deterioro en sus estados financieros anuales al 31 de diciembre de 20X0).

Nota: Debe conocer los requerimientos de la Sección 3 Presentación de Estados Financieros de la NIIF para las PYMES para responder la pregunta 11. Los requerimientos de la Sección 3 se establecen en el Módulo 3.

## Respuestas

- P1 (c) véase el párrafo 32.2.
- P2 (c) véase el párrafo 32.2.
- P3 (a) véase el párrafo 32.2(a).
- P4 (a) véanse los párrafos 32.6 y 32.10.
- P5 (b) La condición (daños por terremoto) no existía al final del periodo sobre el que se informa (31 de diciembre de 20X0).

- P6 (c) véanse los párrafos 32.2(b), 32.6, 32.7 y 32.11.
- P7 (a) véanse los párrafos 32.2(a) y 32.4.
- P8 (c) Esta pregunta no trata sobre la aplicación de la Sección 32 Hechos ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa de la NIIF para las PYMES. El error en los estados financieros de la entidad para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se detectó luego de que los estados financieros se autorizaran para la publicación (es decir, luego del periodo relevante para la aplicación de los requerimientos de la Sección 32). La pregunta trata sobre cómo contabilizar un error significativo de un periodo anterior (véase el párrafo 10.21).
- P9 (b) La condición (infracción de patente) existía al final del periodo sobre el que se informa (31 de diciembre de 20X4). Por lo tanto, la entidad debe medir el pasivo en 120.000 u.m. en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4 (es decir, un hecho que implica ajuste; véase el párrafo 32.2(a)). Aunque la condición ya existía al 31 de diciembre de 20X3, las cifras comparativas (es decir, a 20X3) no se reexpresan. El estimado al 31 de diciembre de 20X3 se realizó de buena fe y considerando toda la evidencia disponible (es decir, hay un cambio en una estimación contable, pero no un error de un periodo anterior). La nueva información (fallo del tribunal) se efectuó después de que se autorizaran para la publicación los estados financieros de la entidad para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X3.
- P10 (a) La condición (infracción de patente) existía al final del periodo sobre el que se informa (31 de diciembre de 20X4). Por lo tanto, la entidad debe medir el pasivo en 120.000 u.m. en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4 (es decir, un hecho que implica ajuste; véase el párrafo 32.2(a)). Además, las cifras comparativas (es decir, al 31 de diciembre de 20X3) deben reexpresarse. La entidad infravaloró deliberadamente el pasivo en sus estados financieros correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X3 (es decir, hay un error significativo de un periodo anterior).
- P11 (b) véanse los párrafos 3.8 y 3.9.

Fuente: Fundación IFRS: Material de Formación sobre la NIIF para la Pymes.

#### **4.32.4 Ponga en práctica su conocimiento**

Resuelva los siguientes casos prácticos y ponga así en práctica su conocimiento sobre los requerimientos para contabilizar e informar los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa según lo establecido en 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**

---

El 29 de enero de 20X5, la PYME H descubrió que su depósito sufrió daños. La PYME H construyó el depósito por un costo de 1.000.000 u.m. en 20X0. La entidad pudo comenzar a emplearlo el 1 de enero de 20X1.

A principios de febrero de 20X5, una investigación reveló que el daño se debió a una falla estructural en la construcción del depósito. La falla se hizo evidente cuando el edificio comenzó a presentar varias goteras luego de una intensa lluvia en la semana concluida el 27 de enero de 20X5. El descubrimiento de la falla indica el deterioro del valor, por lo que la PYME H debió calcular el importe recuperable de su almacén al 31 de diciembre de 20X4. Este cálculo ascendía a 600.000 u.m. Además, la PYME H reestimó la vida útil de su depósito en 20 años a partir de la fecha en que estaba disponible para ser usado. Antes de descubrir la falla, la PYME H había amortizado el depósito con el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de su vida útil calculada en 30 años.

Los daños provocados por la lluvia debido a la filtración a través de las grietas en el depósito imposibilitó la venta de un inventario con un costo de 100.000 u.m. Todo el inventario dañado estaba disponible al 31 de diciembre de 20X4.

La PYME H no cuenta con un seguro que cubra estas pérdidas. Contabiliza la totalidad de las propiedades, planta y equipo utilizando el modelo del costo.

El 28 de febrero de 20X5, se autorizaron para la publicación los estados financieros anuales de la PYME H para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

Prepare los asientos contables para registrar los efectos de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa en los registros contables de la PYME H para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

## Respuesta al caso práctico 1

---

### 31 de diciembre de 20X4

DB	Resultados (gastos de depreciación)	19.608 u.m.(a)
CR	Depreciación/deterioro del valor acumulado	19.608 u.m.

Para reconocer el gasto de depreciación adicional correspondiente al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4 que surge de la reconsideración de la vida útil del depósito.

DB	Resultados (gastos de deterioro del valor)	247.059 u.m.(e)
CR	Depreciación/deterioro del valor acumulado	247.059 u.m.

*Para reconocer el deterioro de valor del depósito con defectos en la estructura al 31 de diciembre de 20X4.*

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta para este caso práctico:

En este caso práctico, los efectos impositivos han sido ignorados.

El daño que sufrió el depósito es un hecho ocurrido después del periodo contable 20X4 que implica ajuste (véase el párrafo 32.1 (a)). Arroja evidencia sobre la existencia de la falla estructural al final del periodo sobre el que se informa, al margen de que este aspecto se haya descubierto (se hizo evidente) luego de esa fecha. Los efectos de los daños sufridos por el depósito, calculados a continuación, se reconocen en el periodo contable 20X4 (véase el párrafo 32.4). Los periodos anteriores no se ajustarán, ya que aquellos estados financieros se prepararon de buena fe, por ejemplo, sobre el estimado de la vida útil, la evaluación de los indicadores de deterioro de valor, etc. (véase el párrafo 10.18).

Nota: Si los daños al depósito se debieran a un evento ocurrido después del 31 de diciembre de 20X4 (por ejemplo, si en este caso no hubiera una falla estructural) se habría producido un hecho ocurrido después del periodo contable 20X4 que no implica ajuste (véase el párrafo 32.1(b)). El depósito habría estado en buenas condiciones al 31 de diciembre de 20X4.

Los daños debido a la lluvia por 100.000 u.m. al inventario se produjeron durante 20X5. Es un hecho ocurrido después del periodo contable 20X4 que no implica

ajuste (véase el párrafo 32.1(b)). El inventario se encontraba en buenas condiciones al 31 de diciembre de 20X4.

La PYME H debe revelar la naturaleza del hecho (es decir, daños por lluvia a los inventarios) y un estimado del efecto financiero (es decir, pérdida de 100.000 u.m.) en las notas sobre sus estados financieros anuales al 31 de diciembre de 20X4 (consulte el párrafo 32.9).

- (a) Depreciación recalculada de 52.941 u.m.(c) menos depreciación calculada originalmente de 33.333 u.m.(b) = 19.608 u.m.
- (b) Costo de 1.000.000 u.m. ÷ vida útil de 30 años = depreciación de 33.333 u.m. por año.
- (c) Importe en libros de 900.000 u.m.(d) al 31 de diciembre de 20X3 ÷ vida útil de 17 años = depreciación de 52.941 u.m. por año.
- (d) Costo de 1.000.000 u.m. menos (depreciación de 3 años x 33.333 u.m. (b)) = importe en libros de 900.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X3.
- (e) Importe en libros de 847.059 u.m.(f) antes de evaluar el deterioro del valor menos importe recuperable de 600.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X5 = pérdida por deterioro de 247.059 u.m. para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (véase la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos).
- (f) Importe en libros de 900.000(d) u.m. al 31 de diciembre de 20X3 menos depreciación de 52.941 u.m. (c) correspondiente al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4 = importe en libros de 847.059 u.m. el 31 de diciembre de 20X4 antes de evaluar el deterioro del valor.

## Caso práctico 2

---

El 28 de febrero de 20X5, se autorizaron para la publicación los estados financieros anuales de la PYME J para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

El 1 de enero de 20X5, cuando se cerró el negocio de la PYME J por un feriado nacional, un incendiario prendió fuego el depósito de la PYME J. La PYME J construyó el depósito por un costo de 1.000.000 u.m. en 20X0. Estaba listo para ser usado el 1 de enero de 20X1.

En respuesta al daño estructural causado por el incendio, el 2 de enero de 20X5, la PYME J realizó los siguientes cálculos sobre el depósito:

- El importe recuperable del depósito se calculó en 600.000 u.m.

- La vida útil del almacén se redujo de 30 años a 20 años a partir de la fecha en que estaba listo para ser usado.
- El método lineal se mantuvo como el método de depreciación adecuado.
- El valor residual se mantuvo en 0 u.m.

Los inventarios con un importe en libros de 100.000 u.m. se destruyeron debido al incendio.

La PYME J asegura su inventario por una pérdida máxima de 50.000 u.m. por incidente. El daño al depósito no está cubierto por el seguro.

El 31 de enero de 20X5, la PYME J adquirió el 60 por ciento del patrimonio de su competidor más importante (la PYME K) por un costo de 3.000.000 u.m. cuando el valor razonable de los activos y pasivos de esta PYME ascendían a 4.800.000 u.m. y 2.000.000 u.m., respectivamente. La combinación de negocios casi duplicaba el tamaño de la PYME J y se espera que las sinergias mejoren significativamente la rentabilidad de la entidad consolidada.

El 15 de febrero de 20X5, la PYME J emitió 200.000 acciones a un valor unitario de 10 u.m. para los accionistas existentes en proporción con su participación accionaria actual para financiar parcialmente la adquisición de la PYME K.

El 27 de febrero de 20X5, la PYME J declaró un dividendo final de 500.000 u.m. (es decir, 1 u.m. por acción) con respecto al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

Prepare la nota para revelar los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa en los estados financieros de la PYME J correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

## Respuesta al caso práctico 2

---

### PYME J

**Notas para los estados financieros correspondientes al periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4.**

**Nota 25 Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa (a)**

Los estados financieros fueron autorizados por los administradores de la PYME J para la publicación el 28 de febrero de 20X5.

El 1 de enero de 20X5, un incendio provocó daños estructurales al depósito sin asegurar de la PYME J. El 1 de enero de 20X5, la pérdida por deterioro estimada en el depósito es de 266.667 u.m. (b) (el importe recuperable del depósito se calculó en 600.000 u.m. el 2 de enero de 20X5). Como resultado del daño estructural, la PYME J modificó la vida útil del depósito de 26 años a 16 años.

Además, el inventario de 100.000 u.m. destruido en el incendio se reconocerá como un gasto en 20X5.

El reembolso del seguro del inventario se calcula que será de 50.000 u.m.

El 31 de enero de 20X5, la PYME J adquirió el 60 por ciento del patrimonio de su competidor más importante (PYME K) por un valor de 3.000.000 u.m. cuando el valor razonable de activos y pasivos de la PYME K ascendían a 4.800.000 u.m. y 2.000.000 u.m., respectivamente.

La combinación de negocios casi duplicaba el tamaño del grupo de la PYME J.

El 15 de febrero de 20X5, la PYME J emitió 200.000 acciones por un precio unitario de 10 u.m. para financiar parcialmente la adquisición de la PYME K.

El 27 de febrero de 20X5, la PYME J declaró un dividendo de 500.000 u.m.

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta para este caso práctico:

- (a) El incendio, la adquisición de la PYME K, la emisión de acciones y la declaración de los dividendos constituyen en su totalidad hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros que no implican ajuste.
- (b)  $\text{Importe en libros de } 866.667 \text{ u.m. (c) al } 1 \text{ de enero de } 20X5 \text{ menos importe recuperable de } 600.000 \text{ u.m. al } 1 \text{ de enero de } 20X5 = \text{pérdida por deterioro estimada de } 266.667 \text{ u.m. el } 1 \text{ de enero de } 20X5.$
- (c)  $\text{Costo de } 1.000.000 \text{ u.m. menos (depreciación de } 4 \text{ años} \times 33.333 \text{ u.m. (d))} = \text{importe en libros de } 866.667 \text{ u.m. al } 31 \text{ de diciembre de } 20X4.$
- (d)  $\text{Costo de } 1.000.000 \text{ u.m.} \div \text{vida útil de } 30 \text{ años} = \text{depreciación de } 33.333 \text{ u.m. por año.}$

## 4.33 SECCIÓN 33: Informaciones a revelar sobre partes relacionadas

### 4.33.1 Estructura de la sección

1 párrafo para el alcance  
 3 párrafos para definición y condiciones para considerar partes relacionadas.  
 10 párrafos de información a revelar.  
 Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009

### 4.33.2 Resumen del Estándar

*Alcance:* Se requieren revelaciones en los estados financieros para llamar la atención sobre la posibilidad que la situación financiera y el resultado del periodo, utilidades o pérdidas, puedan verse afectadas por la existencia de partes relacionadas; igualmente, las operaciones y saldos pendientes con estas partes.

*Definición de parte relacionada:* Según el numeral 33.2, de esta sección, una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa). Este numeral determina que una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa, si esa persona:

- es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa
- ejerce control sobre la entidad que informa o
- ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, o tiene poder de voto significativo en ella.

Este numeral también especifica que una entidad está relacionada con la entidad que informa, si le son aplicables cualesquiera de las condiciones siguientes:

- La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria y otras subsidiarias de la misma controladora son partes relacionadas entre sí).
- Una de las entidades es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
- Ambas entidades son negocios conjuntos de una tercera entidad.
- Una de las entidades es un negocio conjunto de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
- La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa, o de una entidad que sea parte relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada con el plan.
- La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona, o un familiar cercano a esa persona, relacionada con una entidad que informa.
- Una persona identificada (miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa) tiene poder de voto significativo en la entidad.
- Una persona identificada (la que ejerce control sobre la entidad que informa) tiene influencia significativa sobre la entidad o tiene poder de voto significativo en ella.
- Una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa.

- Un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella.

*Información para revelar sobre las relaciones controladora-subsidiaria:* Se revelarán las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias, con independencia de si ha habido o no transacciones entre dichas partes relacionadas. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante (si la hay) que lo haga.

*Información para revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia:* De acuerdo con el párrafo 33.6, de esta sección, "Personal clave de la gerencia son las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador (sea o no ejecutivo) u órgano de gobierno equivalente de esa entidad. Remuneraciones son todos los beneficios a los empleados (tal como se define en la Sección 28, Beneficios de los Empleados) incluyendo los que tengan la forma de pagos basados en acciones (véase la Sección 26, Pagos Basados en Acciones). Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma (por ejemplo, por su controladora o por un accionista), a cambio de los servicios prestados a la entidad. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la entidad, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la entidad. Una entidad revelará las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total".

*Información para revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas:* Las transacciones con partes relacionadas son transferencias de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que reporta y una parte relacionada, independientemente de si se cobra un precio. Según el párrafo 33.8 de esta sección, ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas en las PYMES incluyen, pero no se limitan a:

- (a) Transacciones entre una entidad y sus propietarios principales.
- (b) Transacciones entre una entidad y otra, cuando ambas están bajo el control común de una sola entidad o persona.
- (c) Transacciones en las que una entidad o persona que controla a la entidad que informa lleva a cabo gastos directamente que, en otro caso, se hubieran realizado por la entidad que informa.

Las transacciones, con partes relacionadas, incluyen: el valor de las transacciones, el valor de los saldos pendientes, sus términos y condiciones, detalle de cualquier garantía dada o recibida, provisiones para cuentas por cobrar consideradas incobrables y el gasto reconocido para estas deudas.

El párrafo 33.9, de esta sección, finaliza estipulando que "estas transacciones pueden incluir las compras, ventas o transferencias de bienes o servicios; arrendamientos; garantías; y liquidaciones que haga la entidad en nombre de la parte relacionada, o viceversa".

La información requerida, en el párrafo 33.9, se revelará por separado para cada una de las siguientes categorías: a) las entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad; b) personal clave de la administración de la entidad o de su entidad controladora y c) otras partes relacionadas.

La exención de revelación de transacciones, con partes relacionadas, aplica solamente a la revelación de transacciones con: a) un estado (un gobierno nacional, regional o local) que tiene control, control de manera conjunta o influencia significativa sobre la entidad que reporta y b) otra entidad

que es una parte relacionada porque el mismo estado tiene control, control de manera conjunta o influencia significativa tanto sobre la entidad que reporta como sobre la otra entidad.

Según el párrafo 33.12, de esta sección, “los siguientes son ejemplos de transacciones que deberán revelarse si son de una parte relacionada:

- (a) Compras o ventas de bienes (terminados o no).
- (b) Compras o ventas de propiedades y otros activos.
- (c) Prestación o recepción de servicios.
- (d) Arrendamientos.
- (e) Transferencias de investigación y desarrollo.
- (f) Transferencias en función de acuerdos de licencias.
- (g) Transferencias bajo acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie).
- (h) Otorgamiento de garantías y avales.
- (i) Liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de un tercero.
- (j) Participación de una controladora o de una subsidiaria en un plan de beneficios definidos que comparta riesgos entre las entidades del grupo”.

Finalmente, los párrafos 33.13 y 33.14, de esta sección, contemplan:

“33.13: Una entidad no señalará que las transacciones, entre partes relacionadas, fueron realizadas en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de interdependencia mutua, a menos que estas condiciones puedan ser justificadas o comprobadas”.

“33.14: Una entidad puede revelar las partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando la revelación de información separada sea necesaria para una comprensión de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad”.

### 4.33.3 Casos prácticos: Preguntas y respuestas

Responda las siguientes preguntas sobre la Sección 33 –Informaciones a Revelar sobre partes relacionadas, señalando la letra correspondiente a la respuesta elegida. Cuando haya terminado, compare las respuestas que aparecen al final de esta Sección.

**Pregunta 1.** ¿Cuál de las siguientes corresponde a la definición de partes relacionadas según la Sección 33?

- a) Una parte relacionada es una persona o entidad que no está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).
- b) Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).
- c) Una parte relacionada es una persona o entidad suministradora de financiación con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).
- d) Ninguna de las anteriores.
- e) Todas las anteriores.

**Pregunta 2.** ¿En qué casos una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa?

- a) Si esa persona es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.
- b) Si esa persona ejerce control sobre la entidad que informa.
- c) Si esa persona ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, o tiene poder de voto significativo en ella.
- d) Si esa persona no ejerce control sobre la entidad que informa.
- e) Todas las anteriores.
- f) Las personas de las respuestas a), b) y c).

**Pregunta 3.** ¿En el contexto de esta NIIF, qué casos no se consideran partes relacionadas?

- a) Dos entidades que simplemente tienen en común un administrador u otra persona clave de la gerencia.
- b) Dos participantes en un negocio conjunto, por el mero hecho de compartir el control conjunto sobre dicho negocio conjunto.
- c) Un cliente con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.
- d) Un proveedor con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.
- e) Todas las anteriores.
- f) Ninguna de las anteriores.

### **Respuestas**

Pregunta 1: b).- Ver párrafo 33.2 de la Sección 33.

Pregunta 2: f).- Ver literal a) del párrafo 33.2 de la Sección 33.

Pregunta 3: e).- Ver párrafo 33.4.

## 4.34 SECCIÓN 34: Actividades especiales

### 4.34.1 Estructura de la sección

1 párrafo para alcance
9 párrafos para agricultura
1 párrafo para actividades de extracción
5 párrafos para acuerdos de Concesión de servicios
Vigencia: La norma fue emitida el 9 de Julio de 2009

### 4.34.2 Resumen del Estándar

**Alcance:** Esta Sección proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especiales—actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.

**Agricultura:** Una entidad que use esta NIIF y que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:

- (a) La entidad utilizará el modelo del valor razonable, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- (b) La entidad usará el modelo del costo para todos los demás activos biológicos.

**Reconocimiento:** Una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y solo cuando:

- (a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- (b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

#### *Medición – modelo del valor razonable*

Una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada fecha sobre la que se informe, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en resultados.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección.

Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 Inventarios u otra sección de la NIIF Pymes que sea de aplicación.

En la determinación del valor razonable, una entidad considerará lo siguiente:

- (a) Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo.
- (b) Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará el precio de mercado similar o las referencias del sector.

**Actividades de extracción:** Una entidad que utilice esta NIIF y se dedique a la exploración, evaluación o extracción de recursos minerales (actividades de extracción) contabilizará los desembolsos

por la adquisición o el desarrollo de activos tangibles o intangibles para su uso en actividades de extracción aplicando la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo y la Sección 18 Activos Intangibles distintos a la Plusvalía, respectivamente. Cuando una entidad tenga una obligación de dismantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 Provisiones y Contingencias.

*Acuerdos de concesión de servicios:* Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público (la concedente) contrae con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. En esos acuerdos, la concedente controla o regula qué servicios debe prestar el operador utilizando los activos, a quién debe proporcionarlos y a qué precio, y también controla cualquier participación residual significativa en los activos al final del plazo del acuerdo.

*Contabilización – modelo del activo financiero:* El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ella. El operador medirá el activo financiero a su valor razonable.

Posteriormente, para contabilizar el activo financiero, seguirá lo dispuesto en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros.

*Contabilización – modelo del activo intangible:* El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) de cobrar a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo intangible, seguirá lo dispuesto en la Sección 18. Ingresos de actividades ordinarias de operación.

El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los ingresos de actividades ordinarias por los servicios que preste de acuerdo con la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias.

### 4.34.3 Casos prácticos

Ejemplos de activos biológicos:

Activo biológico	Producto agrícola	Productos resultantes recolectados o cosechados
Ganado bovino	Reses sacrificadas	Salchichas, carne procesada
Planta de caña de azúcar	Caña de azúcar cortada	Azúcar

#### Caso 1. Contabilización de activos biológicos y productos agrícolas, utilizando el modelo del valor razonable:

La PYME B, es una entidad dedicada a la explotación de ganado bovino para carne; el 1 de noviembre de 20X0 compró en plaza 10 ejemplares de la raza normando por valor total de de 9.000 u.m. Los gastos de venta ascendieron a 40 u.m, los cuales fueron asumidos por el vendedor.

Al finalizar el periodo contable, 31 de diciembre de 20X0, el número de ejemplares de este rebaño asciende a 12 unidades (debido a dos nacimientos), con un peso promedio de 400 kilos por bovino. El kilo de ganado en el mercado local al final de este año es de 2,5 u.m. Los gastos de venta se estiman en 100 u.m, los cuales asumirá el vendedor.

**Elabore los asientos contables para registrar la compra del ganado y el ajuste al valor razonable al 31 de diciembre de 20X0. No registre ninguna clase de impuestos.**

### Respuesta al Caso 1.

Registro de la compra en noviembre 1 de 20X0:

El ganado se mide a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. El valor razonable del ganado se determina con base en los precios del mercado del sitio de venta, de acuerdo con la raza, sexo y la edad similar.

Valor de la compra	9.000 u.m
Menos: Gastos de venta	40 u.m.
Valor razonable	8.960 u.m.
<b>Valor del activo biológico</b>	<b>8.960 u.m.</b>

Cuentas	DB.	CR.
Activo / Activos biológicos	8.960 u.m.	
Gastos / Pérdida en compra de activos biológicos	40 u.m.	
Activo / Bancos		9.000 u.m.

*Para reconocer el deterioro del valor de los activos biológicos comprados en noviembre de 20X0.*

**Contabilización al 31 de diciembre de 20X0:**

Valor de mercado (12 bovinos X 400 Kilos x 2.5 u.m.)	12.000 u.m.
Menos: Gastos de venta	100 u.m.
Valor razonable	11.900 u.m.
Menos: Valor compra	9.000 u.m.
Mayor valor del activo biológico	2.900 u.m.

Cuentas	DB.	CR.
Activo / Activos biológicos	2.900 u.m.	
Ingresos / Ganancia por cambio de valor razonable en el punto de venta		2.900 u.m.

*Para reconocer Ganancia por cambio de valor razonable en el punto de venta al 31 de diciembre de 20X0.*

**4.35 SECCIÓN 35: Transición a la NIIF para las pymes**

<b>4.35.1 Estructura de la Sección</b>	2 párrafos para el Alcance 4 párrafos para Adopción por primera vez 5 párrafos para Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición 4 párrafos de información a revelar Vigencia: La norma fue emitida el 9 de julio de 2009
--	---

**4.35.2 Resumen del Estándar**

*Alcance:* Cuando una entidad adopte, por primera vez, las NIIF para Pymes, aplica esta sección, independientemente, de si la entidad anteriormente ha aplicado las NIIF plenas o los PCGA locales.

Solamente, una vez una entidad puede ser adoptador, por primera vez, de la NIIF para Pymes.

*Adopción por primera vez:* Esta sección aplica a los primeros estados financieros en los cuales la entidad hace una declaración explícita y carente de reservas respecto del cumplimiento con la NIIF para Pymes.

*Procedimiento para preparar los estados financieros en la fecha de transición:* La fecha de la transición es el comienzo del primer período para el cual la entidad presenta información comparativa plena, de acuerdo con la NIIF para Pymes. Los ajustes contables, producto de la transición a las

NIIF para Pymes, se reconocerán en esta fecha, en la cuenta de ganancias acumuladas o en otra cuenta del patrimonio.

En el párrafo 35.9, de esta sección, se estipula que, en la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para algunas transacciones. Estas transacciones son: a) baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros, b) contabilidad de coberturas; c) estimaciones contables, d) operaciones discontinuadas y e) medición de participaciones no controladoras.

En el párrafo 35.10, de esta sección, se determina que una entidad podrá utilizar una o más exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF. Estas exenciones son: a) combinaciones de negocios, b) transacciones de pagos basados en acciones, c) valor razonable como costo atribuido, d) revaluación como costo atribuido, e) diferencias de conversión acumuladas, f) estados financieros separados, g) instrumentos financieros compuestos, h) Impuestos diferidos, i) Acuerdos de concesión de servicios, j) actividades de extracción, k) acuerdos que contienen un arrendamiento, l) pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo.

Se permite una cantidad de exenciones voluntarias que la entidad puede aplicar en la preparación de sus primeros estados financieros que cumplan con la NIIF para Pymes.

Contiene una exención general en la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la aplicación retrospectiva, cuando esto sea impracticable.

*Información a revelar:* En los párrafos 35.12 a 35.15 se indica la información a revelar para esta sección.

### 4.35.3 Casos prácticos

#### Ponga a prueba su conocimiento

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento sobre los requerimientos para la transición 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 correcto.

**Pregunta 1.** ¿Cuál de las siguientes entidades constituye una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES en el periodo actual?

(a) Una entidad que ha decidido utilizar la NIIF para las PYMES con vigencia a partir de cierta fecha futura.

- (b) Una entidad que presenta sus primeros estados financieros mediante la NIIF para las PYMES para el periodo actual, salvo que la política contable de la entidad para los costos de investigación y desarrollo se basa en capitalizar todos los costos como un activo intangible por separado.
- (c) Una entidad que presenta sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES para el periodo actual, solo que la entidad no hace una declaración explícita de cumplimiento con la NIIF para las PYMES.
- (d) Una entidad que presenta sus primeros estados financieros anuales que cumplen con la NIIF para las PYMES para el periodo actual. Su marco contable anterior eran las NIIF completas.
- (e) Una entidad que presenta sus primeros estados financieros anuales que cumplen con la NIIF para las PYMES para el periodo actual. Su marco contable anterior eran los PCGA locales.
- (f) Ambas (d) y (e).

**Pregunta 2.** ¿Cuál de las siguientes entidades constituye una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES en sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X4?

- (a) La entidad A presentó los estados financieros para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X1 y 20X4 en conformidad con la NIIF para las PYMES. Para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X3, la entidad A elaboró únicamente estados financieros de acuerdo con las NIIF completas.
- (b) Los estados financieros de la entidad B para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros que cumplen con los PCGA locales, que son coherentes con la NIIF para las PYMES en todos los detalles, salvo en su denominación. La entidad efectuó una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con los PCGA locales (no la NIIF para las PYMES).
- (c) Los estados financieros de la entidad C para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros que cumplen con los PCGA locales, que son coherentes con la NIIF para las PYMES en todos los detalles, salvo en su denominación. La entidad efectuó una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento tanto con los PCGA locales como con la NIIF para las PYMES.
- (d) La entidad D no ha presentado estados financieros en los años anteriores; no estaba obligada a hacerlo. En 20X4, la entidad adoptó de forma voluntaria la NIIF para las PYMES y presentó estados financieros que cumplen con esa norma (incluida una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES).
- (e) Ambas entidades C y D. (f) Ambas entidades B y C.

**Pregunta 3.** La fecha de transición a la NIIF para las PYMES es:

- (a) El comienzo del último periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa de acuerdo con la NIIF para las PYMES en sus primeros estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES.
- (b) El comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa parcial de acuerdo con la NIIF para las PYMES en sus primeros estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES.
- (c) El comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa de acuerdo con la NIIF para las PYMES en sus primeros estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES.
- (d) El comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa de acuerdo con la NIIF para las PYMES en sus últimos estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES.

**Pregunta 4.** Una entidad que nunca había presentado estados financieros decidió adoptar la NIIF para las PYMES en 20X8. Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 cumplían con la NIIF para las PYMES (incluida una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES en las notas). Se proporciona la información comparativa completa por un año.

¿Cuál es la fecha de transición de la entidad a la NIIF para las PYMES?

- (a) 1 de enero de 20X5
- (b) 1 de enero de 20X6
- (c) 1 de enero de 20X7
- (d) 1 de enero de 20X8

**Pregunta 5.** Los hechos son idénticos a los del ejemplo 4. No obstante, en este ejemplo, se proporciona información comparativa completa por dos años.

¿Cuál es la fecha de transición de la entidad a la NIIF para las PYMES?

- (a) 1 de enero de 20X5
- (b) 1 de enero de 20X6
- (c) 1 de enero de 20X7
- (d) 1 de enero de 20X8

**Pregunta 6.** Una entidad adquirió una máquina el 1 de enero de 20X1 por 100.000 u.m. De 20X1 a 20X3, de acuerdo con su marco de información financiera anterior,

la entidad depreció la máquina mediante el método lineal durante 10 años hasta un valor residual de cero. No obstante, el 31 de diciembre de 20X4, conforme a su marco de información financiera anterior, la entidad revaluó la máquina a su valor razonable de 90.000 u.m. Por consiguiente, la entidad midió la máquina a 75.000 u.m. (es decir, 90.000 u.m. de importe bruto menos 15.000 u.m. de depreciación acumulada) en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X5.

En 20X6, la entidad decidió adoptar la NIIF para las PYMES. Al 1 de enero de 20X6, cuando el valor razonable de la máquina es de 80.000 u.m., la administración estimó lo siguiente, de acuerdo con la NIIF para las PYMES:

- la vida útil restante de la máquina es de 5 años;
- el valor residual de la máquina es cero; y
- el método lineal de depreciación es el más adecuado.

Los primeros estados financieros de una entidad que cumplirán con la NIIF para las PYMES corresponderán al año finalizado el 31 de diciembre de 20X7. En su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X6, la entidad podría medir la máquina a:

- (a) 50.000 u.m. (es decir, como si la máquina siempre se hubiera contabilizado de acuerdo con la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo: 100.000 u.m. de costo histórico menos 50.000 u.m. de depreciación acumulada).
- (b) 75.000 u.m. (es decir, utilizando la revaluación hecha de acuerdo con el marco de información financiera anterior: 90.000 u.m. de costo histórico menos 15.000 u.m. de depreciación acumulada).
- (c) 80.000 u.m. (es decir, el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES).
- (d) Cualquiera de los casos de (a) a (c) arriba.

**Pregunta 7.** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquirió un negocio por 100.000 u.m., cuando el valor razonable de los activos adquiridos identificables era de 90.000 u.m. (el negocio no adquirió pasivos ni pasivos contingentes). De acuerdo con el marco de información financiera anterior, la administración contabilizó 10.000 u.m. de plusvalía como un gasto de forma inmediata (es decir, en el estado consolidado del resultado integral del grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1). Esta es la única combinación de negocios en que la entidad participó.

Al 1 de enero de 20X6, la entidad estimó que el valor razonable de la plusvalía en relación con el negocio adquirido es de 8.000 u.m.

En 20X6, la entidad decidió adoptar la NIIF para las PYMES. Sus primeros estados financieros que cumplirán con la NIIF para las PYMES corresponderán al año finalizado el 31 de diciembre de 20X7.

Si la entidad hubiera aplicado la NIIF para las PYMES al momento de la combinación de negocios (1 de enero de 20X1), habría asignado una vida útil de 10 años a la plusvalía a partir del 1 de enero de 20X1. Suponga que de acuerdo con la NIIF para las PYMES, no se habría exigido deterioro del valor de dicha plusvalía entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X5).

En su estado consolidado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X6, el grupo podría medir la plusvalía a:

- (a) 5.000 u.m. (es decir, como si la plusvalía siempre se hubiera contabilizado de acuerdo con la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía: 10.000 u.m. de costo histórico menos 5.000 u.m. de amortización acumulada).
- (b) Cero (es decir, sin reexpresión de la plusvalía. La plusvalía se registró como gasto de forma inmediata, de acuerdo con el marco de información financiera anterior).
- (c) 8.000 u.m. (es decir, el valor razonable estimado en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES).
- (d) Una de las dos opciones, (a) o (b) arriba.
- (e) Cualesquiera de los casos de (a) a (c) arriba.

**Pregunta 8.** Los hechos son idénticos a los de la pregunta 7. No obstante, en este ejemplo, hay dos combinaciones de negocios (la entidad adquirió negocios el 1 de enero de 20X1 y el 1 de enero de 20X4).

La administración ha decidido que, al preparar el estado de información financiera de apertura del grupo al 1 de enero de 20X6, elegirá la exención detallada en el párrafo 35.10 (es decir, no aplicar la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía al negocio adquirido el 1 de enero de 20X4).

La plusvalía de 5.000 u.m. surgió al adquirir el segundo negocio (es decir, el negocio adquirido el 1 de enero de 20X4). Al 1 de enero de 20X6, la entidad estimó que el valor razonable de la plusvalía en relación con el segundo negocio adquirido es de 4.500 u.m.

En su estado consolidado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X6, el grupo debe medir la plusvalía para la primera combinación de negocios (es decir, el negocio adquirido el 1 de enero de 20X1) a:

- (a) 5.000 u.m. (es decir, como si la plusvalía siempre se hubiera contabilizado de acuerdo con la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía: 10.000 u.m. de costo histórico menos 5.000 u.m. de amortización acumulada).
- (b) cero (es decir, sin reexpresión de la plusvalía reconocida como un gasto de forma inmediata de acuerdo con el marco de información financiera anterior).
- (c) 8.000 u.m. (es decir, el valor razonable estimado en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES).
- (d) Una de las dos opciones, (a) o (b) arriba.
- (e) Cualquiera de los casos de (a) a (c) arriba.

**Pregunta 9.** Los hechos son idénticos a los de la pregunta 8. No obstante, en este ejemplo, la administración ha decidido que, al preparar el estado de situación financiera de apertura del grupo al 1 de enero de 20X6, no aplicará la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía para contabilizar la adquisición del primer negocio (es decir, el negocio adquirido el 1 de enero de 20X1).

En su estado consolidado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X6, el grupo podría medir la plusvalía para el negocio adquirido el 1 de enero de 20X4 a:

- (a) 4.000 u.m. (es decir, como si la plusvalía siempre se hubiera contabilizado de acuerdo con la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía: 5.000 u.m. de costo histórico menos 1.000 u.m. de amortización acumulada).
- (b) Cero (es decir, se eroga inmediatamente, de acuerdo con el marco de información financiera anterior).
- (c) 4.500 u.m. (es decir, el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES).
- (d) Una de las dos opciones, (a) o (b) arriba.
- (e) Cualquiera de los casos de (a) a (c) arriba.

**Pregunta 10.** Una entidad arriba a la conclusión de que resulta impracticable reexpresar el estado de situación financiera de apertura a la fecha de transición a la NIIF para las PYMES para uno o más ajustes requeridos por el párrafo 35.7. ¿Cuál de los siguientes enunciados es correcto?

- (a) La entidad debe aplicar los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulta practicable hacerlo.
- (b) La entidad debe identificar los datos presentados para periodos anteriores que no pueden compararse con datos para el periodo en que prepara sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES.

- (c) Ambas (a) y (b) son correctas.
- (d) La entidad no puede hacer una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES.
- (e) La entidad no se clasifica como una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES.
- (f) Ambas (d) y (e) son correctas.

**Pregunta 11.** Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la NIIF para las PYMES se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales.

A la entidad se le exige que explique cómo afectó la transición del marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados. Para cumplir con este requerimiento, los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la NIIF para las PYMES deben presentar ciertas conciliaciones. ¿Cuál de las siguientes cuatro conciliaciones no se requiere revelar?

- (a) Una conciliación de sus resultados de acuerdo con su marco de información financiera anterior para 20X3 a resultados conforme a la NIIF para las PYMES para 20X3.
- (b) Una conciliación de sus resultados de acuerdo con su marco de información financiera anterior para 20X4 a resultados conforme a la NIIF para las PYMES para 20X4.
- (c) Una conciliación de su patrimonio conforme a su marco de información financiera anterior a patrimonio de acuerdo con la NIIF para las PYMES al 1 de enero de 20X3.
- (d) Una conciliación de su patrimonio conforme a su marco de información financiera anterior a patrimonio de acuerdo con la NIIF para las PYMES al 31 de diciembre de 20X3.

## Respuestas

- P1 (f) Véase la definición de entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES en el Glosario y en el párrafo 35.4.

- P2 (e) Véase la definición de entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES en el Glosario y en los párrafos 35.2 y 35.4.
- P3 (c) Véase el párrafo 35.6.
- P4 (c) Véase el párrafo 35.6. Si el 31 de diciembre de 20X8 es la fecha sobre la que se informa y la información comparativa completa se presenta para un año (20X7), entonces el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta la información comparativa completa es el 1 de enero de 20X7.
- P5 (b) Véase el párrafo 35.6. Si el 31 de diciembre de 20X8 es la fecha sobre la que se informa y la información comparativa completa se presenta para dos años (20X7 y 20X6), entonces el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta la información comparativa completa es el 1 de enero de 20X6.
- P6 (d) Para (a), véanse los párrafos 35.7 y 35.8. Para (b), véase el párrafo 35.10(d). Para (c) véase el párrafo 35.10(c).
- P7 (d) Para (a), véanse los párrafos 35.7 y 35.8. Para (b), véase el párrafo 35.10(a). La elección del valor razonable como costo atribuido no está disponible para la plusvalía (véase 35.10(c)).
- P8 (b) Véase el párrafo 35.10(a). Si la entidad reexpresa la combinación de negocios el 1 de enero de 20X1 para cumplir con la Sección 19, debe también reexpresar la combinación de negocios el 1 de enero de 20X4.
- P9 (d) Para (a), véanse los párrafos 35.7 y 35.8. Para (b), véase el párrafo 35.10(a). Para la segunda combinación de negocios, la entidad puede elegir (a) seguir los requerimientos de la Sección 19 o (b) usar la exención en el párrafo 35.10(a).
- P10 (c) Véase el párrafo 35.11.
- P11 (b) Véase el párrafo 35.13.

#### 4.35.4 Ponga en práctica su conocimiento

Resuelva los casos prácticos a continuación y aplique así su conocimiento acerca de los requerimientos para la transición a la NIIF 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

---

La entidad Z inició sus operaciones el 1 de enero de 20X0 y eligió el 31 de diciembre como fecha de los estados financieros. La entidad ha estado elaborando sus estados financieros de acuerdo con su base de impuesto a las ganancias (su marco de información financiera anterior) a partir del 1 de enero de 20X0.

De acuerdo con su marco de información financiera anterior, la entidad utilizaba la fórmula de cálculo del costo de última entrada, primera salida (LIFO) para medir sus inventarios.

En 20X3, la administración de la entidad decidió adoptar la NIIF para las PYMES y utilizar la fórmula de cálculo del costo de primera entrada, primera salida (FIFO) para medir sus inventarios. Los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 constituyen los primeros estados financieros anuales de la entidad que cumplen con la NIIF para las PYMES e incluyen una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES.

La entidad Z proporcionó información comparativa completa únicamente para su año anterior más reciente en sus estados financieros anuales (es decir, la información comparativa se proporciona sólo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2).

La tabla a continuación detalla información acerca de los inventarios de la entidad a partir de que comenzó a operar:

Fecha	Unidades	Costo por unidad u.m.	Costo u.m.	Unidades vendidas en el año	Costo de los bienes vendidos en el año (LIFO) u.m.	Inventarios al 31 de diciembre u.m.
08/01/20X0	5.000	2	10.000			
23/04/20X0	2.000	2	4.000			
07/09/20X0	4.000	3	12.000			
<b>31/12/20X0</b>				<b>10.800</b>	<b>25.600</b>	<b>400</b>
21/01/20X1	2.000	3	6.000			
05/02/20X1	1.500	4	6.000			
02/10/20X1	1.000	5	5.000			
<b>31/12/20X1</b>				<b>4.500</b>	<b>17.000</b>	<b>400</b>
31/03/20X2	1.000	6	6.000			
07/05/20X2	500	7	3.500			
25/08/20X2	4.000	7	28.000			
<b>31/12/20X2</b>				<b>5.200</b>	<b>35.700</b>	<b>2.200</b>
12/04/20X3	3.000	8	24.000			
24/08/20X3	2.700	9	24.300			
22/10/20X3	3.000	10	30.000			
<b>31/12/20X3</b>				<b>9.100</b>	<b>80.300</b>	<b>200</b>

Se requiere:

**Parte A: ¿Cuál es la fecha de transición de la entidad Z a la NIIF para las PYMES?**

**Parte B: Elabore las notas que la entidad Z presentaría en sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES para explicar cómo la transición del marco de información financiera anterior a la NIIF para las PYMES afectó su estado de situación financiera y su rendimiento financiero.**

Nota: Antes de elaborar la información a revelar, primero es necesario determinar los efectos de adoptar la NIIF para las PYMES para cada uno de los casos, como sigue:

La tabla a continuación presenta información acerca de los inventarios de la entidad como si la entidad siempre hubiera utilizado la fórmula de cálculo del costo FIFO para medirlos:

Fecha	Unidades	Costo por unidad u.m.	Costo u.m.	Unidades vendidas en el año	Costo de los bienes vendidos en el año (FIFO) u.m.	Inventarios al 31 de diciembre u.m.
08/01/20X0	5.000	2	10.000			
23/04/20X0	2.000	2	4.000			
07/09/20X0	4.000	3	12.000			
<b>31/12/20X0</b>				<b>10.800</b>	<b>25.400</b>	<b>600</b>
21/01/20X1	2.000	3	6.000			
05/02/20X1	1.500	4	6.000			
02/10/20X1	1.000	5	5.000			
<b>31/12/20X1</b>				<b>4.500</b>	<b>16.600</b>	<b>1.000</b>
31/03/20X2	1.000	6	6.000			
07/05/20X2	500	7	3.500			
25/08/20X2	4.000	7	28.000			
<b>31/12/20X2</b>				<b>5.200</b>	<b>35.000</b>	<b>3.500</b>
12/04/20X3	3.000	8	24.000			
24/08/20X3	2.700	9	24.300			
22/10/20X3	3.000	10	30.000			
<b>31/12/20X3</b>				<b>9.100</b>	<b>80.800</b>	<b>1.000</b>

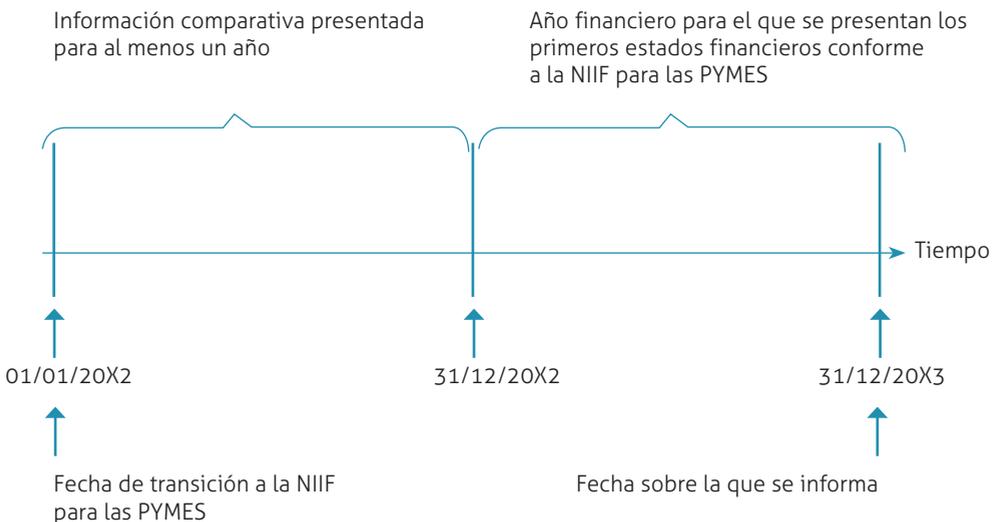
Conciliación:

	Costo de los bienes vendidos en el año				Inventarios al 31 de diciembre			
	20x0 u.m.	20x1 u.m.	20x2 u.m.	20x3 u.m.	20x0 u.m.	20x1 u.m.	20x2 u.m.	20x3 u.m.
<b>FIFO totales</b>	25.400	16.600	35.000	80.800	600	1.000	3.500	1.000
<b>LIFO totales</b>	25.600	17.000	35.700	80.300	400	400	2.200	200
<b>Diferencia</b>	(200)	(400)	(700)	500	200	600	1.300	800

### Respuesta al caso práctico 1: Parte A

La fecha de transición a la NIIF para las PYMES es el 1 de enero de 20X2 (lo mismo que el 31 de diciembre de 20X1). Este es el comienzo del periodo comparativo (es decir, el 31 de diciembre de 20X2). Esto contempla los hechos siguientes:

- Los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 constituyen el primer conjunto de estados financieros presentados por la entidad Z que se elaboran de acuerdo con la NIIF para las PYMES.
- Los estados financieros de 20X3 constituyen el primer conjunto en el que se hace una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES.
- La entidad Z presenta información comparativa únicamente en relación con el periodo comparable anterior más reciente (es decir, 20X2).



## Respuesta al caso práctico 1: Parte B

La entidad Z debe revelar:

### Extracto de las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

#### Nota 3 Transición a la NIIF para las PYMES: anuncio y conciliaciones

La transición a la *NIIF para las PYMES* ha derivado en ciertos cambios en los estados financieros informados, las notas a ello y los principios contables en comparación con lo que se ha presentado anteriormente.

Antes de adoptar la *NIIF para las PYMES*, los estados financieros de la entidad Z se basaron en la legislación fiscal de la jurisdicción X (marco de información financiera anterior). Las siguientes notas explicativas a los estados financieros describen las diferencias entre la NIIF para las PYMES y el marco de información financiera anterior para el periodo contable finalizado al 31 de diciembre de 20X2 como así también para el estado de situación financiera de apertura conforme a la NIIF para las PYMES al 1 de enero de 20X2.

#### Conciliación de patrimonio al 1 de enero de 20X2 y al 31 de diciembre de 20X2

Nota	1 de enero de 20X2			31 diciembre de 20X2		
	Marco de información financiera anterior u.m.	Diferencia u.m.	NIIF para las PYMES u.m.	Marco de información financiera anterior u.m.	Diferencia u.m.	NIIF para las PYMES u.m.
...						
3.8 Inventarios	400	600	1.000	2.200	1.300	3.500
...						

#### Conciliación de los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2

Nota	Marco de información financiera anterior u.m.	Diferencia u.m.	NIIF para la PYMES u.m.
...			
3.8 Costo de ventas		35.700	(700)
Ganancia bruta			35.000
...			
3.8 Inventarios			

Los cambios en el inventario surgen a raíz de la nueva medición de los inventarios, a partir de la fórmula de cálculo de costo de última entrada, primera salida (LIFO) del marco de información financiera anterior a la fórmula de cálculo del costo de primera entrada, primera salida (FIFO) utilizada de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

Fuente.- Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES



## Bibliografía

---

- ÁLVAREZ GONZÁLEZ, Alfonso. Gestión contable bajo US GAAP, Guía Práctica. México: ALFAOMEGA Grupo Editor, 2006.
- BLANCO LUNA, Yanel. NORMAS NACIONALES E INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Instituto Nacional de Contadores Públicos. 2005.
- CACHANOSKY, N.. Teoría Austriaca y el problema del ciclo económico. Málaga-España: Eumed.net., 2007.
- CHORAFAS, Dimitris N. (MANTILLA, Samuel Alberto, Traductor). IFRS, VALOR RAZONABLE Y GOBIERNO CORPORATIVO. ECOE Ediciones 2007.
- DANIELS, D. y RADEBAUGH, Lee H. NEGOCIOS INTERNACIONALES. 8ª. Edición. Prentice Hall.
- DELOITTE. El IFRS para PYMES en su bolsillo. Abril 2010.
- FUNDACIÓN IASC (hoy IFRS). Módulos NIIF para PYMES . 2010. London.United Kingdom.
- Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. 2011. London-United Kingdom.
- GARCÍA, Julita y otro. "La aceptación de las normas internacionales de contabilidad: un proceso no exento de dificultades". En: N° 10 Abr.-Jun. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría.

GOBIERNO DE ESPAÑA, MINISTERIO DE INDUSTRIA, TURISMO Y COMERCIO. Guía del Nuevo Plan Contable para Pyme. 2007.

GONZÁLEZ ESQUEDA, Irwing Alfredo. CONTABILIDAD INTERNACIONAL. Mc Graw Hill. Edición 2002.

HENDRIKSEN, Eldon. Teoría de la contabilidad, México: Editorial Hispano-Americana, 1974. p. 6-8.

HERRERA, Juan. El papel de IFAC e IASC en la armonización contable a nivel mundial. En: Revista Interamericana de Contabilidad, N° 57, enero-marzo, 1995, pag 17-25.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 2001.

JARNE, LAINEZ y CALLAO. "Grado de convergencia de las prácticas contables de las empresas europeas. Una evidencia empírica". En: Revista Española de Financiación y Contabilidad, 2002.

MACHADO, Marco. "Desarrollo científico de la contabilidad y calidad de vida". En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, 2003, p. 428.

MANTILLA, Samuel. "Entorno internacional de la contabilidad gerencial". En: Cuaderno de Contabilidad N° 6, Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana: Bogotá: 1999.

MANTILLA, Samuel. Contabilidad a valor razonable. Bogotá (Colombia): Ecoe Ediciones. 2009.

MANTILLA, Samuel. Estándares / Normas Internacionales de Información Financiera. Segunda Edición, Bogotá (Colombia): Ecoe. 2011.

MANTILLA, Samuel. Capital intelectual & contabilidad del Conocimiento. Bogotá: Ecoe ediciones, 2000.

MATTESSICH, Richard. "Hacia una fundamentación general y axiomática de la Ciencia Contable". En: Revista Técnica Económica, abril 1958, p. 106-128.

- MATTESSICH, Richard. "Hitos de la investigación en contabilidad moderna". En: Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría No. 6, abril-junio 2002, p. 759-782.
- MEJIA, Eutimio. "Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich". En: revista internacional Legis de contabilidad y auditoría, Octubre/Diciembre de 2005, p. 137-166.
- MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús y otros. Armonización o estandarización contable internacional. Universidad Libre. 2005.
- MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús y otros. Contabilidad Emergente. Universidad Libre. 2005.
- MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús y otros. Contaduría Internacional. ECOE ediciones. 1ª. Edición 2006.
- MUELLER, Gerhard G., GERNON, Helen y MEEK, Gary K. CONTABILIDAD, UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL. Mc Graw Hill. 1999.
- NACIONES UNIDAS. "Gestión de los riesgos del cambio tecnológico". En: Revista Inter-Forum, año 2001. Cap 3 p. 67- 80.
- NIC. Las claves de la Normas Internacionales de Contabilidad. Barcelona (España). Ediciones Gestión 2000. 2004.
- NIC/NIIF. Normas Internacionales de Contabilidad. Edición especial para Latinoamérica. Barcelona (España): Ediciones Gestión 2000. 2005.
- ORTIZ, E. (1983). La Gran Depresión y su impacto en Chile. Santiago de Chile: Edit. Vector.
- RODRÍGUEZ PÉREZ, Gonzalo y otros. Contabilidad Europea 2005, Análisis y aplicación de las NIIF. Madrid (España): Mc Graw Hill. 2006.
- ROMERO, Henry. "Hacia una crítica de la racionalidad contable". En: Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría No. 3, Jul.-Sep.2000.

- RUEDA, Gabriel. Apuntes de clase, Especialización en Contabilidad Financiera Internacional, Universidad Javeriana.2005.
- RYAN, Bob y otros. Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad. Barcelona: Ediciones Deusto. 2004.
- SIERRA, E. (2004). Reflexiones sobre el marco conceptual de la contabilidad financiera: el caso de Colombia. Revista Innovar .
- SUÁREZ, Gabriel. Apuntes de clase, Especialización en Contabilidad Financiera Internacional, Universidad Javeriana.2006.
- TUA, Jorge. "¿Hacia el triunfo definitivo de las normas internacionales de contabilidad?" En: Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría, 2002, p. 95-130.
- VAN GREUNING, Hennie. ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Guía práctica. Nueva edición revisada. Banco Mundial. 2005
- VÁSQUEZ, G. (2000). Prospectiva de la contabilidad internacional. Análisis de la situación colombiana. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría .
- ZEFF, Stephen. (1999). Confrontación futura sobre normas internacionales de contabilidad. InterAmérica, Nº 5, abril-junio, 1999, 5-18.
- ZEFF, Stephen . La evolución del marco conceptual para las empresas mercantiles en Estados Unidos. Revista AECA Vol. XXVIII Núm. 100 EXTRAORDINARIO, 151-194.
- WORLDLINGO. (s.f.). WorldLingo. Recuperado el 04 de 01 de 2011, de [http://www.worldlingo.com/ma/enwiki/es/Generally\\_Accepted\\_Accounting\\_Principles\\_%28United\\_States%29](http://www.worldlingo.com/ma/enwiki/es/Generally_Accepted_Accounting_Principles_%28United_States%29).



### **HELIO FABIO RAMÍREZ ECHEVERRY**

Contador Público de la Universidad Libre, con especialización en Contabilidad Financiera Internacional (Normas internacionales de Contabilidad e Información Financiera) de la Universidad Javeriana y en Gerencia Financiera en la Universidad Libre; Magíster en Gestión Empresarial Universidad Libre-Cali. Más de 25 años de experiencia en las áreas contable, financiera y de planeación.

Docente universitario, Profesor investigador, Decano y directivo académico. Consultor financiero internacional de la Organización Mundial de la Salud (Ecuador), Ministerio de la Presidencia (Perú), Consultor Financiero del Consorcio Brasileiro SMS. Conferencista y docente de pregrado y posgrado en Normas internacionales de Contabilidad e Información Financiera completas y para PYMES. Autor de artículos y publicaciones sobre: Costos Pymes, Finanzas Públicas, Normas Internacionales de Contabilidad. Miembro del Subcomité Técnico del Consejo Técnico de Contaduría Pública CTCP de las NIIF para el sector real del Valle del Cauca; Miembro del Grupo de Estudio de la NIIF para Pymes “Salón Contable” - Cali.



### **LUIS EDUARDO SUÁREZ BALAGUERA**

Contador Público, Especialista en Revisoría Fiscal y Candidato a Magíster en Ciencias de la Educación de la Universidad Libre - Bogotá.

Amplia experiencia profesional como trabajador dependiente a independiente en las áreas contable, auditoría y revisoría fiscal en los sectores comercial, industrial y de servicios.

Experiencia como docente de materias relacionadas con la ciencia contable. Integrante del Grupo de Investigación Gestión y Apoyo a Mipymes, inscrito en Colciencias bajo el No. 0043288, Categoría C y Coinvestigador de la Línea de Investigación Estándares Internacionales de Contabilidad para Pymes. Ponente, conferencista y escritor de temas relacionados con los estándares internacionales de contabilidad.

Principales entidades con las que ha laborado: Avianca S.A., Cámara Junior de Colombia, Confinanciera S.A., Cooindegabo, Inversiones Demca S.A., Oftalmos S.A., Refiascoop, Superintendencia Bancaria, TC Importaciones Ltda. y Universidad Libre.