



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

ANÁLISIS Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA
PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS EN MÉXICO.

TESIS EN EL ÁREA DE CONTABILIDAD

ANAYATZIN LETICIA JIMÉNEZ LÓPEZ
MONSERRAT GUADALUPE LÓPEZ MORA



MÉXICO, D.F.

2013



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

ANÁLISIS Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA
PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS EN MÉXICO.

TESIS EN EL ÁREA DE CONTABILIDAD
PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN
CONTADURÍA PÚBLICA

PRESENTAN:

ANAYATZIN LETICIA JIMÉNEZ LÓPEZ
MONSERRAT GUADALUPE LÓPEZ MORA



ASESOR:

MTRA. ANA LILIA CONTRERAS VILLAGÓMEZ

MÉXICO, D.F.

2013

AGRADECIMIENTOS

A nuestra tutora, Mtra. Ana Lilia Contreras Villagómez, por su apoyo y orientación.

A los Profesores: Eduardo Olvera Naranjo y Avelino Pavón, por brindarnos parte de su tiempo.

A nuestros padres por el ánimo y las ganas de seguir siempre adelante.

A nuestros amigos, por su comprensión, ayuda y paciencia.

Y sobre todo a Dios, por ponernos juntas en este proyecto y permitirnos salir avante de él.

DEDICATORIAS.

A mis padres, que son los pilares de mi mundo, gracias por recorrer éste camino conmigo. Los amo.

A mis hermanos Fernanda, Betzaida, Alfredo y Alan, gracias por las historias, las bromas y las risas, por ser mis cómplices, mi mundo sin ustedes sería gris. Los amo.

A mi abuela Clara, quien es mi guía, mi amiga y mi soporte, el ser que cada día me recuerda que todo en este mundo es posible. Te quiero.

A mi abuelo Simón, que ha soportado mis largas ausencias y aun así siempre tiene sonrisas para mí. Te quiero.

Anayatzin Leticia.

Este logro también va para ti, ya no pudiste estar físicamente para compartirlo con nosotros, como en algún momento lo pensamos pero al imaginarme tus palabras tomé la inspiración para seguir. Como siempre y para siempre, gracias "Mamá Juanita".

Montserrat Guadalupe

El Presidente del Banco Mundial en otoño de 1997 James D. Wolfensohn¹ dijo en Paris:

“En un mundo que se asemeja más y más a una gran aldea, no tiene sentido hablar distintos idiomas. Necesitamos urgentemente un lenguaje unificado para los negocios”.

La posible situación de la información financiera en México en 2012, provocará que no se cumpla con el objetivo o petición del Presidente del Banco Mundial de tener “...un lenguaje unificado para los negocios”.

¹ Presidente del Banco Mundial por el periodo comprendido de 1995 hasta 2005.

CONTENIDO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCCIÓN..... | 10 |
| COMUNICADO EMITIDO POR EL CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA..... | 12 |
| METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN..... | 15 |
| Planteamiento del problema..... | 15 |
| Problema de investigación..... | 22 |
| Preguntas de investigación..... | 23 |
| Objetivos..... | 23 |
| Matriz de Congruencia..... | 25 |
| Justificación del tema..... | 23 |
| Hipótesis..... | 24 |
| Características..... | 27 |
| <i>Unidad de observación:</i> | 27 |
| <i>Variable dependiente:</i> | 27 |
| <i>Variable independiente:</i> | 27 |
| <i>Enlace lógico:</i> | 27 |
| <i>Método científico:</i> | 27 |
| <i>Tipo de estudio:</i> | 27 |
| <i>Enfoque del estudio:</i> | 27 |
| CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES..... | 29 |
| 1.1. Normatividad Nacional..... | 30 |
| <i>CINIF</i> | 30 |
| 1.2. Normatividad Internacional..... | 32 |
| <i>IASB</i> | 32 |
| 1.3. Las NIIF para las PYMES..... | 34 |

| | |
|--|-----------|
| CAPÍTULO 2. PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS..... | 37 |
| 2.1. Secretaría de economía..... | 38 |
| <i>Pequeñas empresas.....</i> | 38 |
| <i>Medianas empresas.....</i> | 38 |
| 2.2. Instituto PYME..... | 39 |
| 2.3. Suprema Corte de Justicia de la Nación..... | 40 |
| Clasificaciones del tamaño de las empresas..... | 40 |
| Características generales de las Pymes..... | 41 |
| 2.4. Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI)..... | 42 |
| 2.5. Las PYMES y el resto de América Latina..... | 42 |
| 2.6. Determinación de definición..... | 44 |
| | |
| CAPÍTULO 3. NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYMES)..... | 46 |
| 3.1. Estructura de las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES..... | 48 |
| 3.2. Síntesis de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades..... | 51 |
| <i>Sección 1. Pequeñas y Medianas Entidades.....</i> | 51 |
| <i>Sección 2. Conceptos y principios generales.....</i> | 53 |
| <i>Sección 3. Presentación de Estados Financieros.....</i> | 64 |
| <i>Sección 4. Estado de Situación Financiera.....</i> | 72 |
| <i>Sección 5. Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados.....</i> | 78 |
| Sección 6. Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias | |
| Sección 7. Estado de Flujos de Efectivo..... | 85 |
| Sección 8. Notas a los Estados Financieros..... | 92 |
| Sección 10. Políticas contables, estimaciones y errores..... | 95 |
| Sección 13. Inventarios..... | 102 |
| Sección 16. Propiedades de inversión..... | 108 |
| Sección 17. Propiedades planta y equipo..... | 112 |
| Sección 18. Activos intangibles distintos de la plusvalía..... | 120 |

| | |
|--|----------------|
| Sección 19. Combinaciones de negocios y plusvalía. | 127 |
| Sección 20. Arrendamientos. | 134 |
| Sección 21. Provisiones y contingencias. | 145 |
| Sección 23. Ingresos de Actividades Ordinarias. | 151 |
| Sección 24. Subvenciones del gobierno. | 162 |
| Sección 25. Costos por préstamos. | 164 |
| Sección 26 Pagos Basados en Acciones. | 165 |
| Sección 27. Deterioro del valor de los activos. | 174 |
| Sección 28 Beneficios a los Empleados. | 187 |
| Sección 29. Impuesto a las Ganancias. | 197 |
| Sección 30. Conversión de la Moneda Extranjera. | 207 |
| Sección 31. Hiperinflación. | 213 |
| Sección 32. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. | 217 |
| Sección 34. Actividades Especiales. | 222 |
| Sección 35. Transición a las NIIF para las PYMES. | 228 |
| 3.3. Apartado. Secciones no incluidas. | 236 |
| 3.4. Equivalencias. | 238 |
| <i>CAPÍTULO 4. APLICACIÓN DE LA NIIF PARA PYMES.</i> | - 245 - |
| a. Información financiera. | - 248 - |
| b. Estados financieros según NIIF para PYMES. | - 251 - |
| c. Conclusiones. Comparación NIIF PYME/ NIF mexicanas. | - 254 - |
| <i>CAPÍTULO 5. ENCUESTA Y CONCLUSIONES.</i> | - 264 - |
| 5.1. Encuesta. | - 265 - |
| 5.2. CONCLUSIONES. | - 275 - |
| ANEXOS. | - 279 - |
| BIBLIOGRAFÍA. | - 281 - |
| REFERENCIAS ELECTRÓNICAS. | - 282 - |

INTRODUCCIÓN

Si existe Normatividad Nacional e Internacional para las “grandes contabilidades” ¿Por qué no, implementarla específicamente para las pequeñas y medianas? El presente trabajo de investigación aborda esta interrogante.

En el primer capítulo encontraremos los antecedentes relacionados con las Instituciones que emiten normatividad nacional e internacional, tales como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través del Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) y el Consejo de Normas internacionales de Contabilidad (IASB), hacemos mención de la estructura de cada uno, así como los objetivos particulares que cada una maneja.

En el capítulo dos mencionamos algunas definiciones y características de pequeña y mediana empresa, según distintas organizaciones u organismos gubernamentales, como el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) y la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), entre otras y creamos, conforme a las mencionadas, una definición propia de pequeña y mediana empresa.

En el capítulo tres se realizó una síntesis de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades, de acuerdo a la estructura y/o situación actual de la empresa (importadora) a la que se le está presentando la propuesta de implementación de las NIIF para PYMES; y una relación con la normatividad nacional vigente en el país.

En el capítulo cuatro, se desarrolla la aplicación para la importadora mencionada (mediana empresa); de modo que se pueda mostrar si en la presentación de la información financiera según NIIF para PYMES, hay diferencias conforme a lo requisitado según la normatividad mexicana.

En el capítulo cinco, presentamos una encuesta realizada en la Facultad de Contaduría y Administración, así como las conclusiones partiendo de los resultados observados a lo largo de toda esta investigación.

Finalmente, como información complementaria, “Tabla de fuentes”.

ESTA INVESTIGACIÓN SURGE A RAÍZ DEL SIGUIENTE COMUNICADO EMITIDO POR EL CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C., EN JULIO DEL 2011.



México, D.F., 14 de julio de 2011

A los preparadores, reguladores, auditores, usuarios, sector académico y demás interesados en la Normativa Contable aplicable a los estados financieros

Posición del CINIF sobre la NIIF para PYMES

El CINIF ha concluido que en México no se adopte la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para PYMES emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board-IASB) y que sus disposiciones tampoco deben considerarse como supletorias.¹

Esta conclusión es el resultado del consenso de las opiniones obtenidas de diversos usuarios de la información financiera así como de los organismos profesionales y empresariales que están asociados al CINIF.

Fundamento

El enfoque del CINIF obedece a que se considera que los mismos principios de reconocimiento y de valuación son aplicables a todas las entidades que emiten estados financieros cualquiera que sea su tamaño, sean o no emisoras listadas en alguna bolsa de valores.

El CINIF ha iniciado un proceso de simplificación de las Normas de Información Financiera mexicanas (NIF) eliminando algunos requerimientos de presentación y de revelación para las entidades privadas; esta simplificación se considera necesaria para las entidades que aplican las NIF. Este enfoque se puede denominar Régimen de Revelaciones Reducido (RRR) el cual ha sido establecido por algunos países que no han adoptado la NIIF para PYMES.

Se considera que no es necesario emitir por separado normatividad específicamente para PYMES, pues con el enfoque antes descrito, estas entidades seguirán aplicando las mismas disposiciones sobre reconocimiento y valuación que se establecen en las NIF, sólo que con menores revelaciones.

Bases de conclusiones

Algunos de los argumentos que apoyan la decisión del CINIF se mencionan a continuación:

¹ Otros países que han decidido no adoptar la NIIF para PYMES son: Alemania, Australia, Canadá, China, Corea del Sur, Eslovenia, España, Francia, Holanda, Italia, Japón, Malasia, Malta, Nueva Zelanda, Polonia, Suecia, Suiza y Uruguay.

- Según lo establecido por el IASB, la NIIF para PYMES no es obligatoria por lo que en cada jurisdicción los emisores de normas contables locales son quienes establecen a qué entidades se les requiere o permite utilizar esta norma.
- De acuerdo con el IASB, el término PYME no tiene relación con el tamaño de las entidades, por lo que la NIIF para PYMES puede utilizarse por entidades de cualquier magnitud que no tienen obligación pública de rendir cuentas ("public accountability") y que emiten estados financieros para información general. Esto puede provocar falta de comparabilidad entre entidades públicas y no públicas.
- La NIIF para PYMES prohíbe algunos tratamientos contables que son obligatorios bajo NIIF completas, tales como: a) la capitalización de intereses en activos calificables; b) la capitalización de costos de desarrollo; c) el someter el crédito mercantil sólo a pruebas de deterioro requiriendo su amortización en línea recta, a pesar de que no exista deterioro; d) la posibilidad de que, al consolidar estados financieros, los estados financieros de las subsidiarias puedan ser a fechas diferentes de la fecha de los estados financieros de la controladora (no mayor a tres meses); e) no permite cumplir el objetivo de simplificación, pues da la opción de aplicar la NIC 39 de las NIIF completas, respecto a los instrumentos financieros.
- Adicionalmente, si se adopta la NIIF para PYMES, deben ajustarse retrospectivamente los estados financieros para eliminar los efectos de los tratamientos aplicados anteriormente y no permitidos por la nueva norma. Si posteriormente, por el interés de entrar a una bolsa de valores, la entidad decide o está obligada a adoptar las NIIF completas, deben ajustarse nuevamente en forma retrospectiva sus estados financieros para dar efecto a lo que requieren las NIIF completas y que es diferente de las disposiciones de la NIIF para PYMES.

Conclusión

La NIIF para PYMES: a) puede causar confusión, pues si se aceptara su aplicación existirían tres grupos de normas: las NIF, las NIIF completas y la NIIF para PYMES; b) puede impedir la comparabilidad entre entidades similares que apliquen diferentes normas contables; c) se contraponen en algunos aspectos con los marcos conceptuales de las NIIF y de las NIF e incluso con algunas NIIF individuales; y d) no constituye un puente amigable que permita transitar en el futuro a la adopción de las NIIF completas, por lo mencionado en el párrafo anterior; y e) puede complicar la capacitación al tener que incluir en los planes de estudio de las universidades un grupo más de normas contables.

El CINIF considera que, además de los problemas que la implementación de la NIIF para PYMES ocasionaría, el enfoque de reducir las revelaciones para las NIF mexicanas que se explica en párrafos anteriores permitirá que los mismos principios de reconocimiento y valuación se apliquen a todas las entidades, lo que se considera el enfoque más adecuado; por estas razones, se reitera que en México no debe adoptarse la NIIF para PYMES.

Muy atentamente,

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF)

**C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del CINIF**

Planteamiento del problema.

En México la normatividad contable se limita a solicitar requisitos de presentación y revelación a un determinado grupo de empresas, a aquellas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores; debido a esta situación, cuando las empresas entran a una etapa de transición de mediana a grande, muchas de ellas se enfrentan a una problemática en particular: no cuentan con información financiera al día. Esto debido a que no existe una normatividad nacional que regule específicamente a estas empresas (PYMES).

El mundo de los negocios encuentra en las pequeñas y medianas empresas (PYMES) su mayor aportación, desde las más grandes economías, hasta las más pequeñas. En el caso específico de México, de acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), existen un aproximado de 4 millones 15 mil unidades empresariales, de las cuales 99.7% son PYMES que generan el 52% del Producto Interno Bruto (PIB) y alrededor del 72% del empleo en el país².

Procesos económicos como la globalización poco a poco se han dado en los países Latinoamericanos, lo que conlleva a relaciones comerciales más estrechas, con las que se espera un crecimiento y desarrollo económico. Pero el crecimiento económico se puede ver afectado si no se posee el mismo lenguaje financiero, por lo que organismos internacionales como el IASB (*International Accounting Standards Board*) busca homogeneizar este lenguaje mediante normatividad contable internacional.

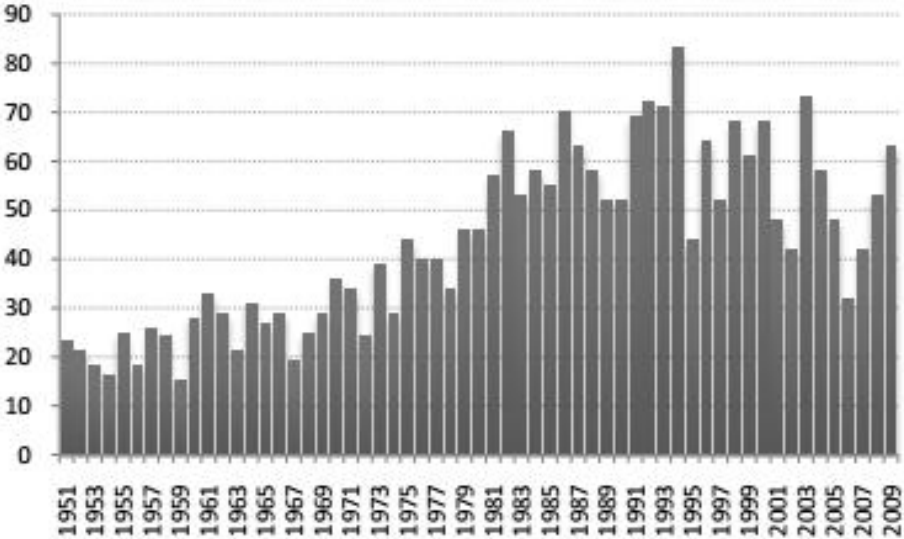
El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*IASB*) publicó en el año 2006 un borrador de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas, dicho documento tenía como finalidad informar

² www.promexico.gob.mx

el contenido de la norma, así como generar opiniones acerca de la misma; más tarde en 2007 el IASB publicó el borrador definitivo, para que la Norma Final fuera emitida el 9 de julio del 2009.

Como ya lo mencionamos, las pequeñas y medianas empresas juegan un papel muy importante en la economía de diversos países, tal como lo podremos apreciar en los siguientes gráficos:

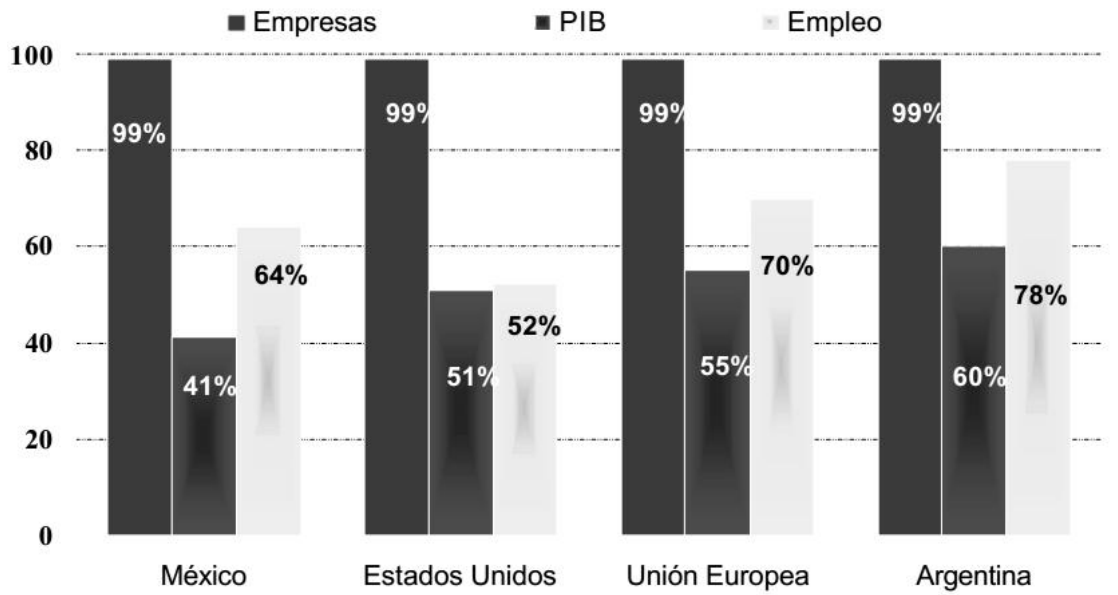
Gráfico 1 – Noticias sobre PyMEs¹
(Noticias por año)



Fuente: autores sobre New York Times (2009).

³ San Álvarez, Mariano y Durán, José E. *Manual de la micro, pequeña y mediana empresa. Una contribución a la mejora de los sistemas de información y desarrollo de las políticas públicas.* Deutsche Gesellschaft. Salvador, 2009.

Comparativo de MPyMEs (porcentaje)



4

He aquí, la importancia para el desarrollo y aplicación de normatividad contable dirigida a este tipo de entidades. Aunque en México el CINIF, ha decidido no implementar las NIIF para PYMES, bajo el argumento de que se podría crear confusión en los usuarios con respecto a la normatividad nacional y a las Normas Internacionales de Información Financiera. Algunas observaciones interrogantes que se generan al respecto son:

- El concepto de pequeña y mediana empresa que esta norma maneja.

⁴ "Documento Informativo sobre las Pequeñas y Medianas Empresas en México".
Secretaría de Economía.

- Las posibles discrepancias/interferencias con la normatividad emitida por los organismos reguladores nacionales.
- Propósitos/beneficios de aplicar esta normatividad.
- Aceptación de un único documento que no es emitido por el organismo regulador nacional.
- De adoptarse esta normatividad en el país, se incurriría en costos al realizar modificaciones a modo de adaptarla al escenario contable en México.
- Poca o nula comparación entre las entidades, si aplican normatividades diferentes.

Cabe mencionar que así como el CINIF ha decidido no adoptar las NIIF para PYMES, también decidió no emitir un documento que regule a estas empresas. Actualmente la mayor parte de las PYMES se limitan a seguir los lineamientos fiscales, dejando completamente de lado la parte financiera de su información, sin tomar en cuenta que cuando llegue el momento de la transición a gran empresa, esta información le será de suma importancia.

Remontándonos a los datos mencionados párrafos atrás, con respecto al porcentaje de PYMES en el país, debería tomarse en cuenta los beneficios que la aplicación de NIIF para PYMES traería a las mismas:

- Mejorar el acceso crediticio.
 - Apoya a los préstamos sobre la base de estados financieros.
 - Proveedores evalúan la capacidad de pago de la PYME.
 - Posibilidad de tener alianzas con proveedores extranjeros
 - Atracción de capital de fuentes extranjeras.
- Eficiencia en las auditorías.

- Facilita la transición a gran empresa, por lo tanto a la transición NIIF PYMES a NIIF.

Tener una base coherente de información ayudaría al proceso de análisis de estados financieros de las PYMES, el cual consiste en la aplicación de herramientas y técnicas analíticas a los estados y datos financieros, con el fin de obtener de ellos medidas y relaciones que son significativas y útiles para la toma de decisiones, se podrían detectar situaciones como:

- Capacidad de pago de la PYME para cubrir sus obligaciones a corto y largo plazo.
- Proporción del capital propio con relación al capital ajeno.
- Rotación de los inventarios/ritmo de ventas.
- Cartera de clientes y proveedores.
- Proporción utilidad/inversión.
- Presupuesto.
- Control de activos fijos.
- Control de gastos.

Este análisis como proceso crítico evalúa la posición financiera presente y pasada, así como los resultados de las operaciones de una empresa, de este modo se establece mejores estimaciones y predicciones sobre las condiciones y resultados futuros.

Como ya hemos mencionado, en México, la postura es la no adopción de las NIIF para PYMES ¿Qué pensarán expertos en materia contable respecto a estas y

respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera?⁵ Conozcamos más opiniones:

Según la C.P. y M. F. Blanca Esthela Landeros Olascoaga⁶, integrante de la Comisión de Investigación de Información Contable y coordinadora de jornadas de NIIF; *“Las empresas mexicanas no están lo suficientemente preparadas para la adopción de las IFRS”* porque *“...Aún falta bastante divulgación y conocimiento, sobre todo porque se enfoca en lo financiero, lo que complica entender cómo funciona... Por eso considero que aún falta bastante capacitación”*.

...“Las IFRS están enfocadas a empresas emisoras que cotizan en bolsa, pero si otra compañía las quiere adoptar, tendrá la ventaja de ser comparativas con cualquier empresa que cotice en Bolsa, en cualquier parte del mundo”.

El hecho de que las IFRS (NIIF) sean aplicables a las empresas que coticen en Bolsa, que normalmente son las grandes entidades, nos lleva a resaltar la importancia de la aplicación a pequeñas y medianas empresas, de forma específica, es decir, de acuerdo a sus características. Se sabe que las NIIF para PYMES tienen como base y/o punto de partida a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Entonces, contando con la información solicitada internacionalmente a las pequeñas y medianas entidades, será más accesible su adaptación a la normatividad general (NIIF). Si, se requiere más capacitación al respecto pero por eso se recomienda que sea desde los inicios de las empresas que se siga una norma contable.

⁵ IFRS por sus siglas en inglés.

⁶ Brenda Soto, *Adopción de las IFRS*. todoconta.com. 05/01/2013

José L. Guerra Beltrán (Contador Público Certificado, Maestro en Administración)⁷:

“Como Contador Público Certificado, preocupado por el devenir y avance de mi profesión, recordé una vez más que el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) no aceptó que las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES sean adoptadas en nuestro país, pero también al día de hoy 8 de abril del 2013, no han hecho nada al respecto...

... Es así que una vez más veo con mucha preocupación que en México los organismos cúpula de la contaduría desdeñan a las PYMES, las dejan a la deriva y solo les ofrecen un sistema “extra large” o “jumbo” caro y ostentoso cuando ellas necesitan para atender su sencillas necesidades de operación, un traje “small” o “medium” cuando mucho; no olvidemos que es la microempresa donde está sustentado el crecimiento con estabilidad de toda economía.”

Coincidimos con que las PYMES son un sector más que importante en la economía mexicana, pero a la vez, uno de los más vulnerables, situación que puede cambiar con la normatividad adecuada. Nos enfocamos en la normatividad internacional, sin embargo, basada en lo establecido por esta, se podría lograr una adaptación y/o creación de normatividad nacional para pequeñas y medianas empresas, tal como lo establece el C.P.C. José L. Guerra Beltrán en el artículo citado.

El atraso de México con respecto a algunos países latinoamericanos como Argentina, Costa Rica, República Dominicana, Nicaragua, Perú, Venezuela, Guatemala, Colombia y próximamente Brasil es evidente, ya que estos, como lo veremos más adelante, se encuentran implementando NIIF para PYMES. En México es necesaria la aplicación de normas exclusivas para este grupo de empresas, lo cual conlleve a ventajas competitivas, facilitando su crecimiento y

⁷ Guerra Beltrán, José L., *No hay NIIF para PYMES en México*. Periódico Vanguardia. 08/04/2013

desarrollo; en pocas palabras si apega a lo internacional y/o adecua a lo nacional, la normatividad ayudaría a que este sector deje de ser tan vulnerable y refuerce su importancia económica.

A través de los años México ha decidido seguir las tendencias marcadas por el IASB en cuanto a las modificaciones y actualizaciones de las normas de información financiera para grandes empresas, citando un ejemplo, la transición de postulados básicos a Normas de Información Financiera. Entonces ¿por qué la no adopción de las Normas para pequeñas y medianas empresas?

Nuestro trabajo pretende mostrar, que las empresas necesitan tener una regulación desde el momento en el que surgen, hasta que convergen, es decir, que no sea visto únicamente como un requisito para poder cotizar en la Bolsa Mexicana de Valores, tal como se solicita en la NIF A-4. *Características cualitativas de los estados financieros*, más allá de la regulación fiscal, el motor económico del país necesita regulación financiera.

Problema de investigación.

Con base en la importancia económica que poseen las pequeñas y medianas empresas, la adopción y/o adaptación de normas contables que les ayude a establecer bases de información financiera confiable, veraz, oportuna y sobre todo apegada a las exigencias de un mundo globalizado que día a día busca que el lenguaje utilizado si bien no sea igual, si similar, partiendo de las características específicas que cada entorno económico adquiere. Diferentes opiniones nos permiten ver que resulta complicado la implementación de normas internacionales en nuestro país por su escaso conocimiento y divulgación pero que lo mas “sensato” sería la creación de normatividad nacional para dichas entidades, la cual tendría sustento en lo solicitado internacionalmente y podría ser adecuada a las particularidades del ambiente económico mexicano.

Preguntas de investigación.

1. Considerando el porcentaje que representan en el país ¿Por qué es necesaria una norma específica para pequeñas y medianas empresas?
2. ¿Qué tan aplicables son las NIIF para PYMES en las empresas mexicanas con base en un análisis del ambiente empresarial del país?
3. ¿Por qué es tan importante que las PYMES en México sean reguladas por una normatividad específica?
4. ¿Cómo se beneficiarían las PYMES al aplicar esta normatividad específica?

Objetivos.

1. Debido al porcentaje que representan en el país analizar por qué es necesaria una norma específica para pequeñas y medianas empresas
2. Determinar la aplicabilidad de las NIIF para PYMES en las empresas mexicanas, con base en un análisis del ambiente empresarial del país.
3. Mostrar la importancia, así como los beneficios de que las PYMES sean reguladas por una normatividad específica.
4. Descubrir los beneficios que las empresas obtendrían al aplicar las NIIF para PYMES.

Justificación del tema.

Hemos elegido este tema debido a la poca información que existe acerca del mismo, en México muchos contadores desconocen la existencia de las NIIF para PYMES, aunado a esto, la decisión del CINIF de no adoptar estas normas han causado gran controversia dentro del pequeño círculo que tiene conocimiento de ellas.

Al estar aún en desarrollo, su implementación ha sido escasa, por ende la participación de los países latinoamericanos en la aplicación de estas recién nacidas NIIF ha sido mínima. Países como: Argentina, Costa Rica, República Dominicana, Nicaragua, Perú, Venezuela, Guatemala y Colombia las han adoptado; la postura de Brasil apunta a que probablemente se decida por aplicarlas.

En México, el CINIF, Institución encargada de emitir la normatividad contable del país, ha decidido no aplicar las NIIF para PYMES, ni publicar una normatividad específica para las pequeñas y medianas entidades; sin embargo nosotras consideramos que dichas empresas necesitan ser reguladas desde el momento en que surgen, ya que algunas de estas podrían convertirse en empresas obligadas a rendir cuenta de manera pública; todo esto facilitaría la transición de pequeña a mediana y de mediana a gran empresa, ya que una vez cotizando en la Bolsa Mexicana de Valores, esta contaría con información financiera clara y al día. El problema de muchas empresas que comienzan a cotizar en Bolsa, es que no llevan un seguimiento coherente de sus operaciones, por mencionar algunos ejemplos, algunas no dan de baja activos fijos con los cuales ya no cuentan o en ocasiones, ni siquiera saben cómo está constituido el capital contable de la sociedad, esto solo por mencionar algunas situaciones. Al regirse bajo una normatividad tal como las NIIF para PYMES, este tipo de errores se verían minimizados.

Hipótesis

1. Es necesaria una norma específica para pequeñas y medianas empresas debido al porcentaje que estas representan a nivel nacional.
2. Las NIIF para PYMES son aplicables en las empresas mexicanas.
3. Es conveniente que las PYMES en México se regulen por una normatividad específica.

4. Mediante la aplicación de NIIF para PYMES, las empresas obtienen grandes beneficios.

MATRIZ DE CONGRUENCIA.

| PREGUNTA DE INVESTIGACION | OBJETIVO | HIPOTESIS |
|---|--|--|
| <p><i>Considerando el porcentaje que representan en el país ¿Por qué es necesaria una norma específica para pequeñas y medianas empresas?</i></p> | <p><i>Debido al porcentaje que representan en el país, analizar por qué es necesaria una norma específica para pequeñas y medianas empresas.</i></p> | <p><i>Es necesaria una norma específica para pequeñas y medianas empresas debido al porcentaje que estas representan a nivel nacional.</i></p> |
| <p><i>¿Qué tan aplicables son las NIIF para PYMES en las empresas mexicanas con base en un análisis del ambiente empresarial del país?</i></p> | <p><i>Determinar la aplicabilidad de las NIIF para PYMES en las empresas mexicanas, con base en un análisis del ambiente empresarial del país.</i></p> | <p><i>Las NIIF para PYMES son aplicables en las empresas mexicanas.</i></p> |

| PREGUNTA DE INVESTIGACION | OBJETIVO | HIPOTESIS |
|--|--|--|
| <p><i>¿Por qué es tan importante que las PYMES en México sean reguladas por una normatividad específica?</i></p> | <p><i>Mostrar la importancia, así como los beneficios de que las PYMES sean reguladas por una normatividad específica.</i></p> | <p><i>Es conveniente que las PYMES en México se regulen por una normatividad específica.</i></p> |
| <p><i>¿Cómo se beneficiarían las PYMES al aplicar esta normatividad específica?</i></p> | <p><i>Descubrir los beneficios que las empresas obtendrían al aplicar las NIIF para PYMES.</i></p> | <p><i>Mediante la aplicación de NIIF para PYMES, las empresas obtienen grandes beneficios.</i></p> |

Características.

Unidad de observación:

Pequeñas y medianas entidades.

Variable dependiente:

Aplicabilidad de las NIIF para PYMES en una empresa.

Variable independiente:

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas medianas empresas (NIIF para PYMES).

Enlace lógico:

Presentación congruente de la información financiera con NIIF para PYMES.

Método científico:

Deductivo.

Tipo de estudio:

Explicativo descriptivo.

Enfoque del estudio:

En la presente investigación, se ha elegido el enfoque mixto debido a que:

- Se realizará un análisis y resumen de las NIIF, para posteriormente, elaborar la aplicación a una empresa importadora.
- A través de la revisión de la información financiera de dicha empresa, podremos verificar que tan factible es la aplicación de las NIIF.
- Se emplearán notas extensas, diagramas y/o mapas, para generar dicho análisis y aplicación.

Capítulo 1.

ANTECEDENTES

1. ANTECEDENTES.

1.1. Normatividad Nacional.

*CINIF*⁸

Es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado (ASOCIADOS), con los siguientes objetivos:

- Desarrollar normas de información financiera, transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera.
- Llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional.
- Lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente.

En esta importante función, a partir del 1° de junio de 2004, sustituye a la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

La visión está basada en lograr información financiera transparente, objetiva y confiable sobre el desempeño de las entidades económicas, que sirva a los objetivos de los emisores y usuarios de la información. No se trata solamente de una cuestión de principios de contabilidad y de información sino también de un conjunto de prácticas corporativas para las empresas, que deben estar

⁸ Información obtenida de: <http://www.cinif.org.mx>

especialmente dirigidas a los directores, comités de auditoría y auditores, conforme a los requerimientos de los usuarios y emisores de la información.

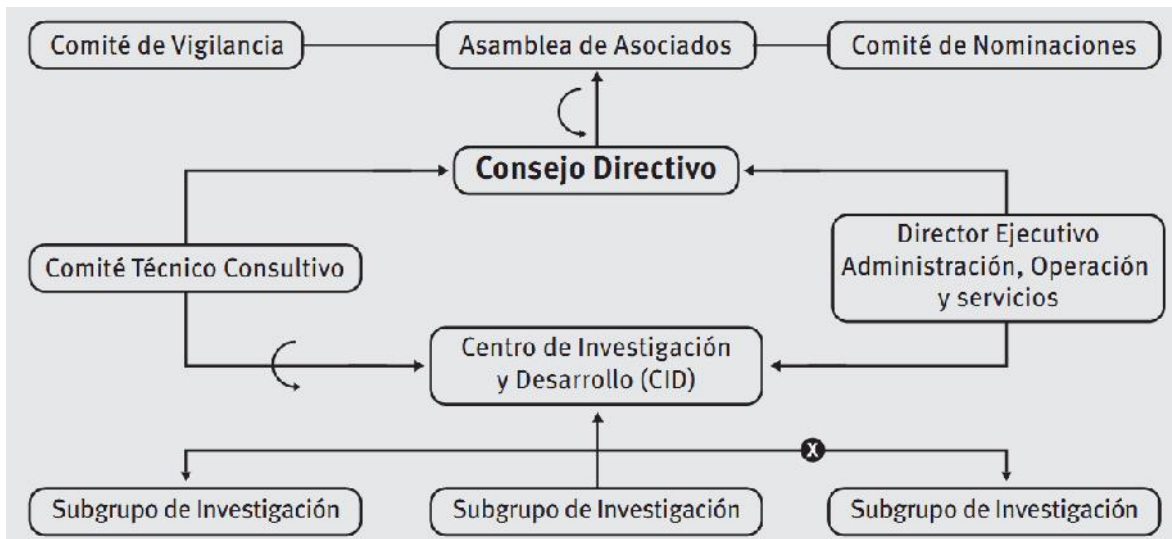
El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) se constituyó en mayo de 2002 como resultado de la alianza de los siguientes organismos:

1. Asociación de Bancos de México.
2. Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles.
3. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas.
4. Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración.
5. Bolsa Mexicana de Valores.
6. Comisión Nacional Bancaria y de Valores.
7. Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.
8. Consejo Coordinador Empresarial.
9. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
10. Secretaría de la Función Pública.
11. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las siguientes Instituciones participan como Asociados del CINIF a partir del año 2004:

1. Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros.
2. Consejo Mexicano de Hombres de Negocios.

Estructura del CINIF.



El CINIF es la institución que se encarga de forma directa de desarrollar la normatividad contable del país; para lograrlo lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera, de negocios y otros sectores interesados, dando como resultado la emisión de documentos llamados Normas de Información Financiera (NIF).

1.2. Normatividad Internacional.

IASB.

En 1973 nace el IASC (International Accounting Standards Committee)⁹, el cual fue creado como un organismo de ámbito mundial, mediante un acuerdo realizado por organizaciones de los países: Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos; cuya finalidad sería la elaboración de normatividad que lograra la armonización internacional de la

⁹IASB: Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

información financiera, así como promover su aceptación y observancia en todo el mundo.

En 1981, el IASC y la IFAC¹⁰ acuerdan que el IASC tendría total y completa autonomía en la emisión de las IAS¹¹ (International Accounting Standards) y la publicación y discusión de los documentos que se refieren a contabilidad internacional, del mismo modo todos los miembros de la IFAC se convirtieron en miembros de la IASC.

En el año 2000 la IASC hace un replanteamiento de sus objetivos, orientándose al privilegio de la información para los participantes en el mercado de capitales, en la búsqueda de una información financiera clara, transparente y comparable, permitiendo la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados. De acuerdo a este replanteamiento, en 2001 nace el IASB¹² (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), con base en la constitución de este organismo, se estableció un esquema normativo a nivel internacional llamado “Normas Internacionales de Contabilidad” (NIC), el cual está conformado por dichas normas y las interpretaciones de las mismas.

Los objetivos de la Fundación IASC y del IASB son¹³:

1. Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otra información

¹⁰ IFAC: Federación Internacional de Contadores Públicos. (*International Federation of Accountants*)

¹¹ IAS: Estándares Internacionales de Contabilidad.

¹² IASB: *International Accounting Standards Board*

¹³ IASB, Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades. IASCF Publications. London, 2009, p.10

financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.

2. Promover el uso y la aplicación rigurosa de estas normas.
3. Cumplir con los objetivos asociados con los puntos 1 y 2, teniendo en cuenta, cuando sea requerido, las necesidades especiales de pequeñas y medianas entidades, así como de economías emergentes.
4. Llevar la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

Desde julio de 2009, el IASB se compone de quince miembros; es responsable de la aprobación de las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF, incluyendo sus interpretaciones) y documentos relacionados, tales como el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

El IASB consigue sus objetivos a través del desarrollo y publicación de las NIIF, así como promoviendo el uso de dicha normatividad para la elaboración de los estados financieros con propósitos de información general y en su caso, otra información financiera. Por otra información financiera, entendemos que es la información suministrada fuera de los estados financieros, la cual ayuda a la interpretación del conjunto completo de estados financieros y que ayuda a tomar decisiones económicas eficientes a los usuarios.

1.3. Las NIIF para las PYMES.¹⁴

El IASB también desarrolla y publica una norma separada, la cual se pretende que se aplique a los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades, que en muchos países son

¹⁴ IASB, Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades. IASCF Publications. London, 2009, p.p. 10-12.

conocidas como *pequeñas y medianas entidades (PYMES)*¹⁵, entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Esa norma es la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.

Frecuentemente, el término PYMES se usa 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 producen estados financieros para el uso exclusivo de los propietarios-gerentes, o para las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos, no son necesariamente, estados financieros con propósitos de información general.

Las Leyes fiscales son específicas en cada jurisdicción y los objetivos de información financiera con propósito de información general difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales. Así, 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 “el doble de carga de información” para las PYMES mediante la estructuración de los informes fiscales como conciliaciones con los resultados determinados según la NIIF para la PYMES y por otros medios.

¹⁵ Muchas jurisdicciones en todas partes del mundo han desarrollado sus propias definiciones de Pymes para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera

Es esencial una clara definición de la clase de entidades a las que se dirigen las NIIF para las PYMES, de forma que el IASB pueda decidir sobre los requerimientos contables y de información a revelar que son apropiados para las mismas. Y de esta forma las autoridades legislativas y reguladoras, los emisores de normas, así como las entidades que informan y sus auditores, estén informados del alcance pretendido de la aplicabilidad de las NIIF para las PYMES.

Capítulo 2.

PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

2. PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.

A continuación se presentan algunas definiciones de pequeña y mediana empresa establecidas por algunas Instituciones y organizaciones en nuestro país.

2.1. Secretaría de economía¹⁶.

Pequeñas empresas.

Las pequeñas empresas son aquellos negocios dedicados al comercio, que tienen entre 11 y 30 trabajadores y generan ventas anuales superiores a los 4 millones y hasta 100 millones de pesos.

Son entidades independientes, creadas para ser rentables, cuyo objetivo es dedicarse a la producción, transformación y/o prestación de servicios para satisfacer determinadas necesidades y deseos existentes en la sociedad.

Representan más del 3 por ciento del total de las empresas y casi el 15 por ciento del empleo en el país, asimismo producen más del 14 por ciento del Producto Interno Bruto.

Medianas empresas.

Las medianas empresas son los negocios dedicados al comercio que tienen desde 31 hasta 100 trabajadores y generan anualmente ventas que van desde los 100 millones y pueden superar hasta 250 millones de pesos.

Son unidades económicas con la oportunidad de desarrollar su competitividad en base a la mejora de su organización y procesos, así como de mejorar sus habilidades empresariales.

¹⁶ <http://www.economia.gob.mx>

Entre sus características, también poseen un nivel de complejidad en materia de coordinación y control e incorpora personas que puedan asumir funciones de coordinación, control y decisión; lo que implica redefinir el punto de equilibrio y aumentar simultáneamente el grado de compromiso de la empresa.

Representan casi el 1 por ciento de las empresas del país y casi el 17 por ciento del empleo; además generan más del 22 por ciento del Producto Interno Bruto.

2.2. Instituto PYME¹⁷.

Las micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYMES) constituyen la columna vertebral de la economía nacional por su alto impacto en la generación de empleos y en la producción nacional.

De acuerdo con datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en México existen aproximadamente 4 millones 15 mil unidades empresariales, de las cuales 99.8% son MIPYMES que generan 52% del Producto Interno Bruto (PIB) y 72% del empleo en el país.

Debido al auge que tienen las MIPYMES, es importante instrumentar acciones para mejorar el entorno económico y apoyar directamente a las empresas, con el propósito de crear las condiciones que contribuyan a su establecimiento, desarrollo y consolidación.

¹⁷ <http://www.institutopyme.org>

2.3. Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁸.

Clasificaciones del tamaño de las empresas.

Para este punto, se comparará las diferencias que hay en la definición del tamaño de la empresa, según el número de trabajadores que laboren en ella, tomando en cuenta las siguientes instituciones: el Instituto Nacional de Estadística y Estudios Económicos en Francia (INSEE); la Small Business Administrations de Estados Unidos (SBA); la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), la revista mexicana de Ejecutivos de Finanzas (EDF) y finalmente la Secretaría de Economía de México (SE).

Todas estas instituciones están dedicadas al fomento y desarrollo de las empresas en cada uno de sus países.

Diversas clasificaciones del tamaño de las empresas:

| <i>Institución</i> | <i>Tamaño de la empresa</i> | <i>Número de trabajadores</i> |
|--|------------------------------------|--------------------------------------|
| <i>INSEE</i> | <i>Pequeña</i> | <i>50 a 250</i> |
| | <i>Mediana</i> | <i>250 a 1000</i> |
| <i>SBA</i> | <i>Pequeña</i> | <i>Hasta 250</i> |
| | <i>Mediana</i> | <i>De 250 a 500</i> |
| <i>Comisión Económica para América Latina</i> | <i>Pequeña</i> | <i>Entre 5 y 49</i> |
| | <i>Mediana</i> | <i>De 50 a 20</i> |
| <i>EDF</i> | <i>Pequeña</i> | <i>Menos de 25</i> |
| | <i>Mediana</i> | <i>Entre 50 y 250</i> |
| <i>Secretaría de Economía</i> | <i>Pequeña</i> | <i>16 a 100</i> |
| | <i>Mediana</i> | <i>De 101 a 250</i> |

¹⁸ <http://www.scjn.gob.mx>

Criterio estratificado del tamaño de las empresas:

| <i>Actividad productiva.</i> | <i>Industriales</i> | <i>Comerciales</i> | <i>Servicios</i> |
|------------------------------|--|--------------------------------|------------------------------|
| <i>Tamaño de la empresa</i> | | | |
| <i>Pequeña</i> | <i>De 25 o menos, hasta 100 empleados.</i> | <i>De 25 o menos empleados</i> | <i>De 21 a 50 empleados</i> |
| <i>Mediana</i> | <i>De 101 a 500 empleados</i> | <i>De 21 a 100 empleados</i> | <i>De 51 a 100 empleados</i> |

Características generales de las Pymes.

De manera muy general todas las pequeñas y medianas empresas (Pymes) comparten casi siempre las mismas características, por lo tanto, se podría decir, que estas son las características generales con las que cuentan las Pymes:

1. El capital es proporcionado por una o dos personas que establecen una sociedad.
2. Los propios dueños dirigen la marcha de la empresa; su administración es empírica.
3. El número de trabajadores empleados en el negocio crece y va de 16 hasta 250 personas.
4. Utilizan más maquinaria y equipo, aunque se sigan basando más en el trabajo que en el capital.
5. Dominan y abastecen un mercado más amplio, aunque no necesariamente tiene que ser local o regional, ya que muchas veces llegan a producir para el mercado nacional e incluso para el mercado internacional.

6. Están en proceso de crecimiento, la pequeña tiende a ser mediana y está aspira a ser grande.
7. Obtienen algunas ventajas fiscales por parte del Estado, que algunas veces las considera causantes menores dependiendo de sus ventas y utilidades.
8. Su tamaño es pequeño o mediano en relación con las otras empresas que operan en el ramo.

2.4. Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI)

Estratificación de empresas publicada en el Diario Oficial de la Federación 30 de junio de 2009

| Sector | Estratificación | | | | | | | | |
|------------------|-----------------|--|------------------------|----------|--|------------------------|----------|--|------------------------|
| | Micro | | | Pequeña | | | Mediana | | |
| | Personal | Rango de monto de ventas anuales (mdp) | Tope máximo combinado* | Personal | Rango de monto de ventas anuales (mdp) | Tope máximo combinado* | Personal | Rango de monto de ventas anuales (mdp) | Tope máximo combinado* |
| Industria | De 0 a 10 | Hasta \$4 | 4.6 | 11 a 50 | \$4.01-\$100 | 95 | 51 a 250 | \$100.1-\$250 | 250 |
| Comercio | De 0 a 10 | Hasta \$4 | 4.6 | 11 a 30 | \$4.01-\$100 | 93 | 31 a 100 | \$100.1-\$250 | 235 |
| servicios | De 0 a 10 | Hasta \$4 | 4.6 | 11 a 50 | \$4.01-\$100 | 95 | 51 a 100 | \$100.1-\$250 | 235 |

Tope máximo combinado = (trabajadores)x 10% + (ventas anuales) x 90
 mdp = Millones de pesos

2.5. Las PYMES y el resto de América Latina.

En Argentina se define a las pequeñas y medianas empresas por las ventas anuales y según el tipo:

| Tipo de empresa | Agropecuario | Industria y Minería | Comercio | Servicios | Construcción |
|-----------------|--------------|---------------------|---------------|--------------|--------------|
| Microempresa | \$610.000 | \$1.800.000 | \$2.400.000 | \$590.000 | \$760.000 |
| Pequeña empresa | \$4.100.000 | \$ | \$14.000.000 | \$4.300.000 | \$ |
| Mediana empresa | \$24.100.000 | \$82.200.000 | \$111.900.000 | \$28.300.000 | \$37.700.000 |

Ingresos anuales sin impuestos (pesos argentinos)

En Colombia, la clasificación se da por el número de empleados y por los activos totales.

| Tipo de empresa | Empleados | Activos totales (SMLMV) |
|-----------------|------------|-------------------------|
| Microempresa | 1-10 | menos de 501 |
| Pequeña empresa | 11-50 | 501-5.000 |
| Mediana empresa | 51-200 | 5001-30.000 |
| Gran empresa | Más de 200 | Mayor a 30.000 |

(SMLMV)= Salario Mínimo Legal Mensual Vigente

Costa Rica refleja en el 2009, que el 97.8% de sus empresas son pequeñas y medianas, siendo la mayoría del sector comercio y de servicios. Su clasificación se da por el número de empleados.

| Tipo de empresa | Empleados |
|-----------------|------------|
| Microempresa | Hasta 5 |
| Pequeña empresa | 6-30 |
| Mediana empresa | 31-100 |
| Empresa grande | Más de 100 |

En Guatemala la Cámara de Industria tiene dos tipos de definiciones: La primera, destinada para el Programa de Bonos y se basa en la cantidad de empleados; la otra, destinada a definir empresas industriales, utilizando el criterio de activos totales, empleados y ventas anuales.

El Ministerio de Economía emplea otra definición de acuerdo a la cantidad de empleados que en ellas laboran, como se muestra en los siguientes esquemas.

| Tipo de empresa | Empleados | Ventas máximas anuales (Q) | Activos totales (Q) |
|-----------------|-----------|----------------------------|---------------------|
| Microempresa | 1-10 | hasta 60.000 | hasta 50.000 |
| Pequeña empresa | 11-20 | 60.001-300.000 | 50.001-500.000 |
| Mediana empresa | 21-50 | 300.001-3.000.000 | 500.001-2.000.000 |

| Tipo de empresa | Empleados (Criterio de la Cámara de Industria para el Programa de Bonos) | Empleados (Criterio del Ministerio de Economía) |
|-----------------|---|--|
| Microempresa | 1-5 | 1-10 |
| Pequeña empresa | 6-50 | 11-25 |
| Mediana empresa | 51-100 | 26-60 |

Perú cuenta con una clasificación denominada MYPE (micro y pequeña empresa), esto porque busca proporcionar beneficios de acuerdo a su legislación laboral, ya que generan el 80% del empleo, tanto formal como informal. Según esta clasificación las MYPE deben reconocerse por la cantidad de empleados y por las ventas.

| Tipo de empresa | Empleados | Equivalente a ventas máximas anuales en UIT |
|-----------------|-----------|---|
| Microempresa | 1-10 | hasta 150 |
| Pequeña empresa | 11-100 | hasta 1700 |

UIT= Unidades Impositivas Tributarias

2.6. Determinación de definición.

Entonces, tomando en cuenta los datos anteriores, concluimos que:

Las pequeñas y medianas empresas, son aquellas que tienen habitualmente su origen en el ámbito familiar o, surgen de la unión de dos o más socios que aportan capital en especie o efectivo, los cuales suelen ser los encargados de dirigir la operación de la empresa. Estas empresas manejan en promedio doscientos

cincuenta empleados. Se desarrollan en los sectores comercial, industrial y de servicios, contribuyendo con ello en la generación de una parte importante del empleo a nivel nacional, debido a esto son consideradas “motor de la economía” del país.

Comúnmente, estas entidades tienen la visión de convertirse en medianas empresas cuando son pequeñas y grandes cuando son medianas.

Capítulo 3.

*NORMA INTERNACIONAL DE
INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.*

(SINTESIS)

3. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC por sus siglas en inglés) emite en el año 2000 un documento en el cual informa su transición a Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), es en este documento se informa sobre la necesidad de crear una normatividad internacional especial para pequeñas y medianas empresas; sin embargo es en 2001 que el IASB ya constituido inicia el proyecto de desarrollo de normas contables adecuadas a las necesidades de las pequeñas y medianas empresas.

En 2003 se realiza un encuentro con organismos emisores de normatividad contable de diversos países, entre ellos México, en dicho encuentro se les informa sobre el desarrollo de las NIIF para PYMES.

Finalmente en 2009 son publicadas las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

3.1. Estructura de las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES.

| Sección No. | Sección de la NIIF para las PYMES (español). | Sección de la NIIF para PYMES (inglés) |
|--------------------|--|--|
| | <i>Prólogo</i> | |
| 1 | <i>Pequeñas y Medianas Entidades.</i> | <i>Small and Medium Sized Entities.</i> |
| 2 | <i>Conceptos y Principios Fundamentales.</i> | <i>Concepts and Pervasive Principles.</i> |
| 3 | <i>Presentación de Estados Financieros.</i> | <i>Financial Statement Presentation.</i> |
| 4 | <i>Estado de Situación Financiera.</i> | <i>Statement of Financial Position.</i> |
| 5 | <i>Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados.</i> | <i>Statement of Comprehensive Income and Income Statement.</i> |
| 6 | <i>Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultado Integral y Ganancias Acumuladas.</i> | <i>Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings.</i> |
| 7 | <i>Estados de Flujos de Efectivo.</i> | <i>Statement of Cash Flows.</i> |
| 8 | <i>Notas a los Estados Financieros.</i> | <i>Notes to the Financial Statements.</i> |
| 9 | <i>Estados Financieros Consolidados y Separados.</i> | <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i> |
| 10 | <i>Políticas Contables, y Errores.</i> | <i>Accounting Policies, Estimates and Errors.</i> |
| 11 | <i>Instrumentos Financieros Básicos.</i> | <i>Basic Financial Instruments.</i> |
| 12 | <i>Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros.</i> | <i>Other Financial Instruments.</i> |
| 13 | <i>Inventarios.</i> | <i>Inventories.</i> |
| 14 | <i>Inversiones en Asociadas.</i> | <i>Investments in Associates.</i> |
| 15 | <i>Inversiones en Negocios Conjuntos.</i> | <i>Investments in Joint Ventures.</i> |

| Sección No. | Sección de la NIIF para las PYMES (español). | Sección de la NIIF para PYMES (inglés) |
|--------------------|---|--|
| 16 | <i>Propiedades de Inversión</i> | <i>Investment Property.</i> |
| 17 | <i>Propiedades, Planta y Equipo.</i> | <i>Property, Plant and Equipment.</i> |
| 18 | <i>Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i> | <i>Intangible Assets Other than Goodwill.</i> |
| 19 | <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía.</i> | <i>Business Combinations and Goodwill.</i> |
| 20 | <i>Arrendamientos.</i> | <i>Leases.</i> |
| 21 | <i>Provisiones y Contingencias.</i> | <i>Provisions and Contingencies.</i> |
| 22 | <i>Pasivos y Patrimonio.</i> | <i>Liabilities and Equity.</i> |
| 23 | <i>Ingresos de Actividades Ordinarias.</i> | <i>Revenue.</i> |
| 24 | <i>Subvenciones del Gobierno.</i> | <i>Government Grants</i> |
| 25 | <i>Costos por Préstamos.</i> | <i>Borrowing Costs.</i> |
| 26 | <i>Pagos Basados en Acciones.</i> | <i>Share – Based Payment.</i> |
| 27 | <i>Deterioro del Valor de los Activos.</i> | <i>Impairment of Assets.</i> |
| 28 | <i>Beneficios a los Empleados.</i> | <i>Employee Benefits.</i> |
| 29 | <i>Impuesto a las Ganancias.</i> | <i>Income Tax.</i> |
| 30 | <i>Conversión de la Moneda Extranjera.</i> | <i>Foreign Currency Translation.</i> |
| 31 | <i>Hiperinflación</i> | <i>Hyperinflation.</i> |
| 32 | <i>Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa</i> | <i>Events after the end of the reporting Period.</i> |

| Sección No. | Sección de la NIIF para las PYMES (español). | Sección de la NIIF para PYMES (inglés) |
|--------------------|---|---|
| 33 | <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.</i> | <i>Related part Disclosures.</i> |
| 34 | <i>Actividades Especiales.</i> | <i>Specialized activities.</i> |
| 35 | <i>Transición a la NIIF para las PYMES.</i> | <i>Transition to the IFRS for SMES.</i> |

Glosario.

3.2. Síntesis de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Sección 1. Pequeñas y Medianas Entidades.

Se pretende que las NIIF para PYMES se utilicen por las pequeñas y medianas entidades (PYMES). Esta sección describe sus características.

Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:

1. No tienen la obligación pública de rendir cuenta.
2. Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos (propietarios que no estén implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia, etc.)

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuenta si:

- a. Sus instrumentos de deuda o patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir dichos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea en una Bolsa de Valores nacional o extranjera, incluyendo mercados locales o regionales)
- b. Una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros, este 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.

Es posible que algunas entidades mantengan activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros porque mantienen y gestionan recursos financieros que les han confiado clientes o miembros que no están implicados en la gestión de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por motivos secundarios a la actividad principal (como podría ser el caso de las agencias de viajes o inmobiliarias, los

colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas que requieran el pago de un depósito nominal para la afiliación y los vendedores que reciban el pago con anterioridad a la entrega de artículos o servicios, como las compañías que presentan servicios públicos), esto no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas.

Sección 2. Conceptos y principios generales.

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

El objetivo de los estados financieros de una pequeña o mediana entidad, es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información; también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia: dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma.

Características Cualitativas de la Información en los Estados Financieros.

Comprensibilidad.

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

Relevancia.

La información proporcionada debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por los usuarios. Se dice que la información tiene calidad de relevancia cuando puede ejercer influencia sobre las decisiones económicas de

quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad.

Materialidad o importancia relativa.

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

Fiabilidad.

La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente.

La esencia sobre la forma.

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

Prudencia.

Es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o gastos, no se presenten en defecto. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no

permite la infravaloración deliberada de activos o ingresos, o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo.

Integridad.

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

Comparabilidad.

Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su situación financiera y su rendimiento financiero; además los usuarios deben estar informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en dichas políticas y los efectos de dichos cambios.

Oportunidad.

Para ser relevante, la información financiera debe ser capaz de influir en las decisiones económicas de los usuarios. La oportunidad implica proporcionar información dentro del periodo de tiempo para la toma de decisión. Si hay un retraso indebido en la presentación de la información, esta puede perder su relevancia; al conseguir un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, la consideración decisiva es, cómo se satisface mejor las necesidades de los usuarios cuando toman sus decisiones económicas.

Equilibrio entre costo y beneficio.

Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados necesariamente por

quienes disfrutan de los beneficios y con frecuencia disfrutan de los beneficios de la información, una amplia gama de usuarios externos.

Situación financiera.

La situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, pasivos y patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el estado de situación financiera. Estos se definen como sigue:

1. Un **activo** es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual la entidad espera obtener en el futuro beneficios económicos; los beneficios económicos futuros de un activo son su potencial para contribuir directa o indirectamente a los flujos de efectivo y de equivalentes de efectivo de la entidad. Estos flujos de efectivo pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición. Muchos activos como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo, la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo. Algunos activos son intangibles.
2. Un **pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, por la cual se espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos; la obligación puede ser legal o implícita. Una obligación legal es exigible como consecuencia de la ejecución de un contrato vinculante o de una norma legal. Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la entidad cuando, debido a un patrón de comportamiento establecido en el pasado, las políticas de la entidad (que son de dominio público) o a una declaración actual, suficientemente específica, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades.

La cancelación de la obligación presente, implica habitualmente el pago de efectivo, la transferencia de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra o la conversión de la obligación en

patrimonio. Una obligación puede cancelarse también por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

3. **Patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos; se puede subclasificar en el estado de situación financiera. Por ejemplo, en una sociedad por acciones, las subclasificaciones pueden incluir fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas y ganancias o pérdidas reconocidas directamente en el patrimonio.

Rendimiento.

Rendimiento es la relación entre ingresos y gastos de una entidad durante un periodo sobre el que se informa. Esta NIIF permite a las entidades presentar el rendimiento en un único estado financiero (estado de resultado integral) o en dos estados financieros (estado de resultados y estado del resultado integral). El resultado integral total y el resultado se usan a menudo como medidas de rendimiento, o como la base de otras medidas, tales como el retorno de la inversión o las ganancias por acción.

Los ingresos y los gastos se definen como sigue:

- a. **Ingresos**: son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos en el valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintos de los relacionados con las aportaciones de inversionistas de patrimonio; los ingresos pueden definirse como:
 - i. Ingresos de actividades ordinarias, que surgen en el curso de la actividad normal de una entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, dividendos, regalías y alquileres.

- ii. Ganancias, las cuales son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos pero que no son ingresos de actividades ordinarias. Es usual presentarlas por separado en el estado de resultado integral, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.
- b. **Gastos:** son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los inversores de patrimonio. La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad:
- i. Los gastos que surgen de la actividad ordinaria, incluyen por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente toman la forma de una salida o disminución del valor de los activos tales como, efectivo y equivalentes en efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.
 - ii. Las pérdidas son otras partidas que cumplen la definición de gasto y que pueden surgir en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, se presentan por separado en el estado de resultado integral, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

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.

- b) La partida tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

Probabilidad de obtener beneficios económicos futuros. El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegaran a, o saldrán, de la entidad.

Fiabilidad de la medición. El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

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

Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos.

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.

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

- a. Para los activos, el costo histórico es el importe de efectivo o equivalentes de efectivo a pagar, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo. Para los pasivos, el costo histórico es el importe de lo recibido en efectivo o equivalentes en efectivo, o el valor razonable de los activos no monetarios, recibidos a cambio de la obligación en el momento

en el que se incurre en ella, o en algunas circunstancias, los importes de efectivo o equivalentes en efectivo, que se espera pagar para liquidar el pasivo en el curso normal de los negocios.

- b. Valor razonable, es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado; que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Principios generales de reconocimiento y medición.

En ausencia de un requerimiento en esta NIIF¹⁹ que sea aplicable específicamente a una transacción o a otro suceso o condición, en la *Sección 10. Políticas contables, estimaciones y errores*²⁰ se proporciona una guía para emitir un juicio y establecer una jerarquía a seguir por una entidad al decidir sobre la política contable apropiada en estas circunstancias.

Base contable de acumulación (o devengo).

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

¹⁹ 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.

²⁰ Dicha información se encuentra contenida en los párrafos 10.4 y 10.5 de la citada NIIF. El tema se abordará detenidamente, al llegar a la sección 10.

Reconocimiento en los estados financieros.

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

Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros hacia la entidad sea prácticamente cierto, el activo relacionado no es un activo contingente y es apropiado su reconocimiento.

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

1. La entidad tiene una obligación al final del periodo sobre el que se informa, como resultado de un suceso pasado.
2. Es probable que se requerirá a la entidad en la liquidación, la transferencia de recursos que incorporen beneficios económicos.
3. El importe de la liquidación puede medirse de forma fiable.

Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple con una o dos de las condiciones mencionadas anteriormente (2 y 3).

Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como pasivo, excepto en el caso de los pasivos contingentes de una obligación adquirida en una combinación de negocios.

Ingresos. Una entidad reconocerá un ingreso en el estado de resultado integral (o estado de resultados, si se presenta) cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento de un activo o un decremento en un pasivo, que pueda medirse con fiabilidad.

Gastos. Una entidad reconocerá gastos en el estado de resultado integral (o estado de resultados, si se presenta) cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en un activo o un incremento en un pasivo que pueda medirse con fiabilidad.

Resultado Integral Total y Resultado. El Resultado Integral Total es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos. No se trata de un elemento separado de los estados financieros, y no necesita un principio de reconocimiento separado.

El Resultado es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos distintos de las partidas de ingresos y gastos que esta NIIF clasifica como partidas de otro resultado integral. No es un elemento separado de los estados financieros y no necesita un principio de reconocimiento separado.

Medición en el reconocimiento inicial.

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

Medición posterior.

Activos y pasivos financieros. Una entidad medirá los activos financieros básicos y los pasivos financieros básicos, según se definen en la *Sección 11. Instrumentos financieros básicos*, al costo amortizado menos el deterioro del valor excepto en

las inversiones en acciones preferentes no convertibles y sin opción de venta y para las acciones ordinarias sin opción de venta que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad de otro modo, que se miden a valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado.

Activos no financieros. La mayoría de los activos no financieros que una entidad reconoció inicialmente al costo histórico se medirán posteriormente sobre otras bases de medición. Por ejemplo:

- a. Una entidad medirá las propiedades, planta y equipo al importe menor entre el costo depreciado y el importe recuperado.
- b. Una entidad medirá los inventarios al importe que sea menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de determinación y venta.
- c. Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor relativa a activos no financieros que están en uso o mantenidos para la venta.

La medición de activos a esos importes menores, pretende asegurar que un activo no se mida a un importe mayor que el que la entidad espera recuperar por la venta o por el uso de ese activo.

Esta NIIF permite o requiere una medición a valor razonable para los siguientes activos no financieros:

- a) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos que una entidad mide al valor razonable.
- b) Propiedades de inversión que una entidad mide al valor razonable.
- c) Activos agrícolas (activos biológicos y productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección) que una entidad mide al valor razonable menos los costos estimados de venta.

Pasivos distintos de los pasivos financieros. La mayoría de estos pasivos se medirán por la mejor estimación del importe que se requerirá para liquidar la obligación en la fecha sobre la que se informa.

Compensación.

Una entidad no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que se requiera o permita por esta NIIF:

1. La medición por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas- por ejemplo: correcciones por obsolescencia en inventarios y correcciones por cuentas por cobrar incobrables- no constituyen compensaciones.
2. Si las actividades de operación normales de una entidad no incluyen la compra y venta de activos no corrientes- incluyendo inversiones y activos de operación-, la entidad presentará ganancias y pérdidas por la disposición de tales activos, deduciendo del importe recibido por la disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes.

Sección 3. Presentación de Estados Financieros.

Esta sección explica la presentación razonable de los estados financieros, los requerimientos para el cumplimiento de la NIIF para las PYMES y qué es un conjunto completo de estados financieros.

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 presentación 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 en la *Sección 2. Conceptos y Principios Generales*.

La información adicional a revelar es necesaria cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de esta NIIF es insuficiente para permitir entender a los usuarios el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera y rendimientos financieros de la entidad.

Cumplimiento con la NIIF para las PYMES.

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

En las circunstancias extremadamente excepcionales de que la gerencia concluya que el cumplimiento de esta NIIF, podría inducir a tal error que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros, la entidad no lo aplicará a menos que el marco regulador aplicable prohíba esa falta de aplicación.

Cuando una entidad no aplique un requerimiento de esta NIIF revelará:

- a. Que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.
- b. Que se ha cumplido con la NIIF para PYMES, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable.
- c. La naturaleza de la falta de aplicación, incluyendo el tratamiento que la NIIF para PYMES requerirá, la razón por la que este tratamiento sería en las

circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros.

Cuando una entidad haya dejado de aplicar en algún periodo anterior, un requerimiento de esta NIIF y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en el párrafo anterior inciso (c).

En las circunstancias extremadamente excepcionales en que la gerencia concluya que cumplir con un requerimiento de esta NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PYMES pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar el requerimiento, la entidad reducirá, en la mayor medida posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, revelando lo siguiente:

- a. La naturaleza del requerimiento en esta NIIF y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso en las circunstancias que entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros.
- b. Para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de, los estados financieros que la gerencia ha concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Hipótesis de 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.²¹ 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

²¹ 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.

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 incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes deberá revelar dichas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho junto con la hipótesis sobre la que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

Frecuencia de la información.

Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando se cambie el final del periodo contable sobre el que se informa y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad revelará:

- a. Ese hecho.
- b. La razón para utilizar un periodo inferior o superior.
- c. El hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.

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:

1. Un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, 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.

2. Esta NIIF requiera un cambio en la presentación.

Cuando se modifique la presentación o clasificación de partidas de los estados financieros, una entidad reclasificará los importes comparativos, revelando:

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

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

Información comparativa.

A menos que esta 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.

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos.

Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares, y 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. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o naturaleza de la partida, o una combinación de ambas podrá ser el factor determinante.

Conjunto completo de estados financieros.

Un conjunto completo de estados financieros incluirá todo lo siguiente:

- a. Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa
- b. Una u otra de las siguientes informaciones:
 1. Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa, que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado y las partidas de otro resultado integral.
 2. Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado de resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.
- c. Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informe.
- d. Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa.
- e. Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones y errores de periodos anteriores y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado de 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 conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas, logrando de esta manera satisfacer la comparabilidad requerida.²²

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

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 presentará la siguiente información de forma destacada y la repetirá cuando sea necesario, para la comprensión de la información presentada:

- a. El nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su nombre desde el final del periodo precedente.
- b. Si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades.
- c. La fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros.
- d. La moneda de presentación, tal como se define en la *Sección 30. Conversión de moneda extranjera*.
- e. El grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.

²² Una entidad puede utilizar para los estados financieros, títulos distintos de los empleados en esta NIIF, siempre que ellos no ocasionen confusión.

Una entidad revelará en las notas lo siguiente:

- i. El domicilio y la forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolla sus actividades, si fuese diferente de la sede social).
- ii. Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

Sección 4. Estado de Situación Financiera.

Esta sección establece la información a presentar en un estado de situación financiera y como presentarla (activos, pasivos y patrimonio de una entidad a una fecha específica) al final del periodo sobre el que se informa.

Información a presentar en el estado de situación financiera.

Como mínimo el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes²³:

- 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 al valor razonable con cambios en resultados.
- g. Activos intangibles.
- h. Activos biológicos registrados al costo menos depreciación acumulada y el deterioro del valor.
- i. Activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados.
- j. Inversiones en asociadas.
- k. Inversiones en entidades controladas de forma conjunta.

²³ Cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, esta presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, en el estado de situación financiera.

- 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 (estos siempre se clasifican 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.

Distinción 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 basada en 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.

Activos corrientes.

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- a. Espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en sus ciclos normales de operación.
- b. Mantiene el activo principalmente con fines de negociación.
- c. Espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa.

- d. Se trate de efectivo o un equivalente de efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde la fecha sobre la que se informa.

Se clasificarán todos los demás activos como no corrientes, cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Pasivos corrientes.

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

- a. Espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad.
- b. Mantiene el pasivo principalmente con el propósito de negociar.
- c. El pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.
- d. La entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

Se clasificarán todos los demás pasivos como no corrientes.

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera.

Esta NIIF no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas, simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera; además se incluyen otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas similares sea tal que la presentación por separado sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad y las denominaciones utilizadas, la ordenación

de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de lo siguiente:

1. Los importes, la naturaleza y la liquidez de los activos.
2. La función de los activos dentro de la entidad.
3. Los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en la notas.

Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, la siguientes sub clasificaciones de las partidas presentadas:

- a. Propiedades, planta y equipo en clasificaciones adecuadas para la entidad.
- b. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar que muestren por separado importes por cobrar de partes relacionadas, importes por cobrar de terceros y cuentas por cobrar procedentes de ingresos acumulados (o devengados) pendientes de facturar.
- c. Inventarios, que muestren por separado importes de inventarios:
 - i. Que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones.
 - ii. En proceso de producción para esta venta.
 - iii. En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

- d. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, que muestren por separado importes por pagar a proveedores, cuentas por pagar a partes relacionadas, ingresos diferidos y acumulaciones (o devengos).
- e. Provisiones por beneficios a los empleados y otras provisiones.
- f. Clases de patrimonio, tales como capital desembolsado, primas de emisión, ganancias acumuladas y partidas de ingreso y gasto que, como requiere esta NIIF, se reconocen en otro resultado integral y se presentan por separado en el patrimonio.

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

- a. Para cada clase de capital en acciones:
 - i. El número de acciones autorizadas.
 - ii. El número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad.
 - iii. El valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal.
 - iv. Una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo.
 - v. 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.
 - vi. Las acciones de la entidad mantenidas por ella o por sus subsidiarias y asociadas.
 - vii. 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 en capital sin acciones, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el inciso (a), mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de la categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados 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:

1. Una descripción del activo o activos o del grupo de activos y pasivos.
2. Una descripción de los hechos y circunstancias de la venta o plan.
3. El importe en libros de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de estos activos y pasivos.

Sección 5. Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados.

Esta sección requiere que una entidad presente su resultado integral total para un periodo- es decir, su rendimiento financiero para el periodo- en uno o dos estados financieros.

Presentación del Resultado Integral Total.

Una entidad presentará su resultado integral total para un periodo:

- a) En un único estado del resultado integral, en cuyo caso el estado de resultado integral presentará todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el periodo.
- b) En dos estados- un estado de resultados y un estado de resultado integral-, en cuyo caso el estado de resultados presentará todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el periodo, excepto las que estén reconocidas en el resultado integral total fuera del resultado, tal y como permite o requiere esta NIIF.

Enfoque de un único estado. En este enfoque el estado de resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo, al menos que esta NIIF requiera otro tratamiento. Esta NIIF proporciona un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:

- a. Los efectos de correcciones de errores y cambios en las políticas contables se presentan como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen.
- b. Se reconocen tres tipos de otro resultado integral como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:
 - i) Algunas ganancias y pérdidas que surgen de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero.
 - ii) Algunas ganancias y pérdidas actuariales.

- iii) Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura.

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

- a) Los ingresos de actividades ordinarias
- b) Los costos financieros.
- c) La participación en el resultado de las inversiones asociadas y entidades controladas de forma conjunta, contabilizadas utilizando el método de la participación.
- d) El gasto por impuesto, excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) a continuación.
- e) Un único importe que comprenda el total de:
 - 1. El resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas.
 - 2. La ganancia o pérdida después de impuestos reconocida en la medición al valor razonable menos costos de venta, o en la disposición de los activos netos que constituyen 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 clasificada por naturaleza (excluyendo los importes a los que se hace referencia en el apartado (h)).
- h) La participación en el otro resultado integral de asociadas y entidades controladas de forma conjunta contabilizadas por el método de la participación.

- i) El resultado integral total (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, puede usar otro término para esta línea tal como resultado).

Una entidad revelará por separado las siguientes partidas en el estado de resultado integral como distribuciones para el periodo:

1. El resultado del periodo atribuible a:
 - i. La participación no controladora.
 - ii. Los propietarios de la controladora.
2. El resultado integral total del periodo atribuible a:
 - i. La participación no controladora.
 - ii. Los propietarios de la controladora.

Enfoque de dos estados. Según este enfoque, el estado de resultados presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos de los apartados (a) a (f) del enfoque de un único estado del periodo, con el resultado en la última línea. El estado de resultado integral comenzará con el resultado como primera línea y presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos en los apartados (g) a (i) y (1) y (2) de los párrafos anteriores.

Requerimientos aplicables a ambos enfoques. Según esta NIIF, los efectos de correcciones de errores y cambios en las políticas contables se presentarán como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen.

Una entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado de resultado integral, cuando esta presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

Una entidad no presentará ni describirá ninguna partida de ingreso o gasto como “partidas extraordinarias” en el estado de resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) o en las notas.

Un cambio del enfoque de un único estado al enfoque de dos estados o viceversa es un cambio de política contable al que se aplica la *Sección 10. Políticas, contables, estimaciones y errores*.

Desglose de gastos.

Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Desglose por naturaleza de los gastos. Según este método de clasificación, los gastos se agruparán en el estado de resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se distribuirán entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función de los gastos. Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de ventas o, por ejemplo de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Sección 6. Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas.

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.

Estado de Cambios en el Patrimonio.

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

- iii. Los importes de las inversiones por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a estos, 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.

Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas.

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

Información 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:

- a) Ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa.
- b) Dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar.
- c) Reexpresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores.

- d) Reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables.
- e) Ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Sección 7. Estado de Flujos de Efectivo.

Esta sección establece la información a incluir en un estado de flujos de efectivo y cómo presentarlo; dicho estado proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante el periodo sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios según procedan de actividades de operación, inversión y financiamiento.

Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión u otros. Por tanto, una inversión cumplirá las condiciones de equivalente al efectivo solo cuando tenga vencimiento próximo, por ejemplo, de tres meses o menos desde la fecha de adquisición.

Información a presentar en el Estado de Flujos de Efectivo.

Una entidad presentará un estado de flujos de efectivo que muestre los flujos de efectivo que se originen durante el periodo por el que se informa, clasificados por actividades de operación, inversión y financiación.

Actividades de operación. Son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por ello, los flujos de efectivo de actividades de operación generalmente proceden de las transacciones y otros sucesos y condiciones que entran en la determinación del resultado. Son ejemplos de flujo de efectivo por actividades de operación los siguientes:

1. Cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios.
2. Cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones, y otros ingresos de actividades ordinarias.
3. Pagos a proveedores de bienes y servicios.
4. Pagos a los empleados y por cuenta de ellos.

5. Pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias, a menos que puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión y financiación.
6. Cobros y pagos procedentes de inversiones, préstamos y otros contratos mantenidos con propósitos de intermediación o para negociar, que sean similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender.

Una entidad presentará los flujos de efectivo procedentes de actividades de operaciones utilizando:

- a. El método indirecto, según el cual el resultado se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, cualquier 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 los flujos de efectivo de inversión o financiación. En este método el flujo de efectivo neto por actividades de operación se determina ajustando el resultado, en términos netos, por los efectos de:
 - a) Los cambios durante el periodo en los inventarios y en los derechos por cobrar y obligaciones por pagar de las actividades de operación.
 - b) Las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, ingresos acumulados (o devengados), (gastos) no recibidos (pagados) todavía en efectivo, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas, participación en ganancias no distribuidas de asociadas, y participaciones no controladoras.
 - c) Cualesquiera otras partidas cuyos efectos monetarios se relacionen con inversión y financiación.
- b. El método directo, según el cual se revela las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. En este método el flujo de efectivo neto de las actividades de operación se presenta revelando información sobre

las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. Esta información se puede obtener:

1. De los registros contables de la entidad.
2. Ajustando la ventas, el costo de ventas y otras partidas en el estado de resultado integral (o el estado de resultados, si se presenta) por:
 - i. Los cambios durante el periodo en los inventarios y los derechos por cobrar de las actividades de operación.
 - ii. Otras partidas sin reflejo en el efectivo.
 - iii. Otras partidas cuyos efectos monetarios son flujos de efectivo de inversión o financiación.

Actividades de inversión. Son las de adquisición de activos a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes en efectivo.²⁴ Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son:

- a. Pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo.
- b. Cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo.
- c. Pagos por la adquisición de instrumentos de patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades y participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos instrumentos clasificados como equivalentes en efectivo, o mantenidos para intermediación o negociar.

²⁴ Algunas transacciones, tales como 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 efectivo procedentes de actividades de inversión.

- d. Cobros por la venta de instrumentos de patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades y participaciones en negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos instrumentos clasificados como equivalentes de efectivo o mantenidos para intermediación o negociar)
- e. Anticipos de efectivo y préstamos a terceros.
- f. Cobros procedentes del reembolso de anticipos y préstamos a terceros.
- g. Pagos 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.
- h. Costos procedentes de contratos futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

Actividades de financiación. Son las actividades que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una entidad.²⁵ Son ejemplos:

1. Cobros procedentes de la emisión de acciones o de otros instrumentos de capital.
2. Pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad.

²⁵ Una entidad presentará por separado las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación. 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.

3. Cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo.
4. Reembolsos de los importes de préstamos.
5. Pagos realizados por un arrendatario para reducir la deuda pendiente relacionada con un arrendamiento financiero.

Flujos de efectivo en moneda extranjera.

Una entidad registrará los flujos de efectivo procedentes de transacciones en una moneda extranjera en la moneda funcional de la entidad, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo. La entidad convertirá los flujos de efectivo en una subsidiaria extranjera utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional de la entidad y la moneda extranjera, y la fecha en que se produjo el flujo de efectivo. Las ganancias o pérdidas no realizadas, procedentes de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, para conciliar el efectivo y los equivalentes de efectivo al principio y al final de periodo, debe presentarse en el estado de flujos de efectivo el efecto de la variación en las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes de efectivo, mantenidos o debidos en moneda extranjera. Por tanto, la entidad volverá a medir el efectivo y los equivalentes de efectivo mantenidos durante el periodo sobre el que se informa a las tasas de cambio del final de periodo. La entidad presentará por separado la ganancia o pérdida no realizada resultante de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, inversión y financiación.

Intereses y dividendos.

Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y dividendos recibidos y pagados. La entidad clasificará los flujos de

efectivo de forma coherente, periodo a periodo, como de actividades de operación, inversión o financiación.

Una entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de operación porque se incluyen en resultados. De forma alternativa, la entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de financiación y de inversión respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de inversión.²⁶

Impuesto a las ganancias.

Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación a menos que, puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyen entre más de un grupo de actividad, la entidad revelará el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias.

Una entidad excluirá del estado de flujo de efectivo las transacciones de inversión y de financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes de efectivo. Una entidad revelará estas transacciones en cualquier parte de los estados financieros, de manera que suministre toda la información relevante acerca de esas actividades de inversión y financiación.

²⁶ Se considera que:

1. Una entidad puede clasificar los dividendos pagados como flujo de efectivo y/o de financiación, porque son costos de obtención de recursos financieros.
2. Alternativamente la entidad puede clasificar los dividendos pagados como componentes de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación porque se pagan con flujos de efectivos de operaciones.

La exclusión de actividades no monetarias del estado de flujo de efectivo es coherente con el objetivo de un estado de flujo de efectivo puesto que estas partidas no involucran flujos de efectivo en el periodo corriente. Son ejemplos de transacciones no monetarias:

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

Componente del efectivo y equivalentes al efectivo.

Una entidad presentará el efectivo y equivalentes al efectivo, así como una conciliación de los importes presentados en el estado de flujo 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 de efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujo de efectivo es idéntico al importe que se describe de forma similar en el estado de situación financiera.

Otra información a revelar.

Una entidad 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 hacer utilizados por esta. El efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad pueden no estar disponible para el uso por esta, debido a, entre otras razones, controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales.

Sección 8. Notas a los Estados Financieros.

Esta sección establece los principios subyacentes a la información a presentar en los estados financieros y cómo presentarla. Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado de 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 proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en los estados financieros e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.

Estructura de las notas.

Las notas:

- a. Presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas.
- b. Revelarán la información requerida por esta NIIF, que no se presente en otro lugar de los estados financieros.
- c. Proporcionará información adicional que no se presente en ninguno de los estados financieros pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.

Una entidad presentará las notas de una forma sistemática. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con las que esté relacionada. Se presentará normalmente las notas (en el orden que sigue):

1. Una declaración de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la NIIF para las PYMES.
2. Un resumen de las políticas contables significativas aplicadas.

3. Información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros en el mismo orden en que se presente cada estado y cada partida.
4. Cualquier otra información a revelar.

Información a revelar sobre políticas contables.

Una entidad revelará lo siguiente en el resumen de políticas contables significativas:

- a. La base (o bases) de medición utilizada para elaboración de los estados financieros.
- b. Las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Información sobre juicios.

Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquellos que involucran estimaciones, que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación.

Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación, en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes considerables en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

- a. Su naturaleza.
- b. Su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

Sección 10. Políticas contables, estimaciones y errores.

Esta sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las políticas contables que se usan en la preparación de estados financieros. También abarca los cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores en estados financieros de periodos anteriores.

Selección y aplicación de políticas contables.

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

Si esta NIIF no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una entidad utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea:

- a) Relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios.
- b) Fiable, en el sentido de que los estados financieros representen fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad: reflejen la esencia económica de las transacciones, otros sucesos y condiciones y no simplemente su forma legal. Sean neutrales, es decir, libres de sesgo; sean prudentes y estén completos en todo sus extremos significativos.

Al realizar los juicios antes descritos, la gerencia se referirá y considerará la aplicabilidad de las siguientes fuentes en orden descendente:

1. Requerimientos y guías establecidos en esta NIIF, que traten cuestiones similares y relacionadas.

2. Definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos, gastos y los principios generales.²⁷

Uniformidad de las políticas contables.

Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares, a menos que esta NIIF requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si esta NIIF permite o requiere establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en políticas contables.

Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio²⁸:

- a. Es requerido por cambios a esta NIIF.
- b. O dé lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

No constituyen cambios en las políticas contables:

1. La aplicación de una política contable para transacciones, otros sucesos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad.

²⁷ Comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, esencia sobre forma, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad y equilibrio entre costo y beneficio.

²⁸ Si esta NIIF permite una elección de tratamiento contable (incluyendo la base de medición) para una transacción específica u otro suceso o condición y una entidad cambia su elección anterior, eso es un cambio de política contable.

2. La aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han incurrido anteriormente o que no eran significativos.
3. Un cambio en el modelo de 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 a valor razonable.

Aplicación de los cambios en políticas contables. Una entidad contabilizará los cambios en políticas contables 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 cambien 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.
- c. Una entidad contabilizará cualquier otro cambio de política contable de forma retroactiva.

Aplicación retroactiva.

Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva de acuerdo con lo antes citado, 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 determinará los efectos en cada periodo específico de

un cambio en una política contable sobre la información comparativa, 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, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.

Información a revelar sobre un cambio de política contable.

Cuando una modificación a esta NIIF 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 a revelar de los apartados (b) o (c) anteriores no sea practicable.

No es necesario repetir está información a revelar en los estados financieros de periodos posteriores.

Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una entidad revelará:

1. La naturaleza en el cambio de la política contable.
2. Las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información fiable y más relevante.

3. En la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado:
 - I. Para el periodo corriente;
 - II. Para cada periodo anterior presentado, y
 - III. Para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.
4. Una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c) anterior.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Cambios en las estimaciones contables.

Un cambio en una estimación contable²⁹ es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con estos.

En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en el que tiene lugar el cambio.

Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinta de aquellos cambios a los que se aplique lo antes mencionado de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado de:

²⁹ Los cambios en estimaciones contables proceden de nueva información o nuevos acontecimientos y, por consiguiente, no son correcciones de errores.

- a) El periodo del cambio, si este afecta a un solo periodo, o
- b) El periodo de cambio o periodos futuros si el cambio afecta a todos ellos.

Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto de 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.

Correcciones de errores de periodos anteriores.

Son errores de periodos anteriores las omisiones de inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

- (i) Estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse.
- (ii) Podría esperarse razonablemente que hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de estados financieros.

Estos errores incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, supervisión o mala interpretación de hechos, así como fraudes.

En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva, los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

1. Reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en el que se originó el error, o
2. 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.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores.

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 a revelar en los apartados (b) o (c) anteriores.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros posteriores.

Sección 13. Inventarios.

Esta sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios. Inventarios son activos:

- (a) Mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones.
- (b) En proceso de producción con vistas a esa venta.
- (c) En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

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.
- b. Los instrumentos financieros.
- c. Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección.

Esta sección no se aplica a la medición de inventarios mantenidos por:

1. Productores agrícolas y forestales, de productos agrícolas, tras la cosecha o recolección 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
2. Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, con cambios en resultados.

Medición de los inventarios.

Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de determinación y venta.

Costo de los inventarios.

Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darle su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición. Comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos, el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías y materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Costos de transformación. Incluirán los costos directamente relacionados con las unidades de producción tales como mano de obra directa. También incluirán una distribución sistemática de los costos indirectos de producción variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos de producción fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia de volumen de producción (tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de fábrica), así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables, los que cambian directamente, o casi directamente con el volumen de producción (tales como los materiales y la mano de obra indirecta).

Distribución de los costos indirectos de producción.

Una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción.

Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en promedio, a lo largo de un número de periodos o temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad procedente de las operaciones previstas de mantenimiento. El importe del costo indirecto fijo a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el periodo en que hayan sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, el importe del costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción disminuirá, de manera que los inventarios no se midan por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real del uso de los medios de producción.

Producción conjunta y subproductos.

El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Cuando los costos de materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad lo distribuirá entre los productos utilizando bases coherentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor del mercado relativo de cada producto, ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a identificarse por separado, o cuando se termine el proceso de producción.

Otros costos incluidos en los inventarios.

Una entidad incluirá otros costos en el costo de los inventarios solo en la medida en que se hayan incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales.

Costos excluidos de los inventarios.

Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el periodo en el que incurren, los siguientes:

- a) Importes anormales de desperdicios 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 contribuyen a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.
- d) Costos de venta.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios.

En la medida 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 de personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por los prestadores de servicios.

Técnicas de medición del costo, tales como el costo estándar, el método de los minoristas y el precio de compra más reciente.

Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método de costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente, para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. Los costos estándar tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Estos se revisarán, de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.

Fórmulas de cálculo de costo.

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.

Una entidad medirá el costo de los inventarios que no son habitualmente intercambiables, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta NIIF.

Reconocimiento como un gasto.

Cuando los inventarios se vendan, la entidad reconocerá el importe en libros de estos como un gasto en el periodo en que se reconozcan los correspondientes ingresos de actividades ordinarias.

Algunos inventarios pueden distribuirse a otras cuentas de activos, por ejemplo, los inventarios que se emplean como un componente de las propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios distribuidos a otro activo de esta forma se contabilizan posteriormente, de acuerdo con la sección de esta NIIF aplicable a ese tipo de activo.

Información a revelar.

Una entidad revelará la siguiente información:

- a. Las políticas contables adoptables 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 de valor reconocido o revertidas en el resultado, de acuerdo con la sección 27.
- e. El importe total en libros de los inventarios pignorados en garantías de pasivos.

Sección 16. Propiedades de inversión.

Esta sección se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios que cumplen la definición de propiedades de inversión, así como a ciertas participaciones en propiedades mantenidas por un arrendatario dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo, que se tratan como si fueran propiedades de inversión. 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.

Definición y reconocimiento inicial de las propiedades de inversión.

Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

- a. Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, administrativos,
o
- b. Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Una participación en una propiedad, que se mantenga por un arrendamiento dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como propiedad de inversión utilizando esta sección si, y solo si, la propiedad cumpliera, de otra forma, la definición de propiedades de inversión, y el arrendatario pudiera medir el valor razonable de participación en la propiedad sin costo o esfuerzo desproporcionado, en un contexto de negocio en marcha. Esta clasificación alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado.

Las propiedades de uso mixto se separarán entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo. Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedades de inversión no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo

desproporcionado, se contabilizará la propiedad en su totalidad como propiedades, planta y equipo, todo esto de acuerdo con la sección 17.

Medición en el reconocimiento inicial.

Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en el reconocimiento inicial. El costo de una propiedad de inversión comprada, 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. Una entidad determinará el costo de las propiedades de inversión construidas por ella misma, de acuerdo a la sección 17.

El costo inicial de la participación en una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento y clasificada como propiedades de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en la sección 20, incluso si el arrendamiento se clasificará en otro caso como un arrendamiento operativo. En otras palabras, el activo se reconoce por el importe menor entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento.

Medición posterior al reconocimiento.

Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirá al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión como propiedades, planta y equipo, utilizando el modelo de costo- depreciación- deterioro de valor en la sección 17.

Transferencias.

Cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, de propiedades de inversión que se mide utilizando el modelo del valor razonable, la entidad contabilizará a partir de ese momento la

partida como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la sección 17³⁰, hasta que vuelva a estar disponible una medición fiable del valor razonable. Se trata de un cambio de circunstancias y no de un cambio de política contable.

A parte de los requerimientos establecidos por el párrafo anterior, una entidad transferirá una propiedad a propiedades de inversión, o a la inversa, solo cuando la propiedad cumpla con el primer caso o deje cumplir en el segundo, la definición de propiedades de inversión.

Información a revelar.

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 empleados 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) están basados en una tasación hecha por un tasador independiente, de reconocida cualificación profesional y con suficiente experiencia reciente en la zona y categoría de la propiedad de inversión objeto de valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho.
- c) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los 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 de las mismas.

³⁰ Según la sección 17, el importe en libros de la propiedad de inversión en dicha fecha se convierte en su costo.

- e) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:
- 1) Adiciones, revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios.
 - 2) Ganancias o pérdidas netas procedentes de los ajustes al valor razonable.
 - 3) Transferencias a propiedades, planta y equipo, cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
 - 4) Las transferencias de propiedades a inventarios, o de inventarios a propiedades, y hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño.
 - 5) Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos posteriores.

De acuerdo con la sección 20. *Arrendamientos*, el dueño de propiedades de inversión proporcionará información a revelar del arrendador sobre arrendamientos en los que haya participado. Una entidad que mantenga propiedades de inversión en arrendamiento financiero u operativo, proporcionará la información a revelar del arrendatario para los arrendamientos financieros y la información a revelar de arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

Sección 17. Propiedades planta y equipo.

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 suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos.
- (b) Se esperan usar durante más de un periodo.

Las propiedades, planta y equipo no incluyen:

- (i) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola.
- (ii) Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento.

La entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como activo si, y solo si:

- a. Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento.
- b. El costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares. Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurre en ese costo, sí se espera que el componente reemplazado vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales a la entidad.

Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará estos componentes por separado a lo largo de su vida útil.

Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para el reconocimiento.

Los terrenos y los edificios son activos separables y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición en el momento del reconocimiento.

Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Componentes del costo.

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:

- (a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
- (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación

inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

- (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo, una entidad los reconocerá como gastos cuando se incurra en ellos:

1. Los costos de apertura de una nueva instalación productiva.
2. Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio.
3. Los costos de apertura del negocio en una nueva localización, o los de redirigirlo a un nuevo tipo de clientela.
4. Los costos de administración y otros costos indirectos generales.
5. Los costos por préstamos.

Medición del costo.

El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo separa el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros.

Permuta 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.

Medición posterior al reconocimiento inicial.

Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Depreciación.

Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales.³¹

El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo.

Importe depreciable y periodo de depreciación.

Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían

³¹ Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.

indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual, mas reciente. 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 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, como por ejemplo el método de las unidades de producción.

Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha sobre la que se informa, en el patrón con arreglo al cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha entidad revisará su método de depreciación presente 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.

Deterioro del valor.

Medición y reconocimiento del deterioro del valor. 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 o propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. Esta 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 del valor.

Compensación por deterioro de valor. Una entidad incluirá en resultados las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran experimentado un deterioro de valor, si hubieran perdido o abandonado, solo cuando tales compensaciones sean exigibles.

Baja en cuentas.

Una entidad dará de baja en cuentas un elemento en propiedades, planta y equipo:

- a) Cuando disponga de el; o
- b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en el que el elemento sea dado de baja en cuentas.

La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.

Una entidad determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.

Información a revelar.

Una entidad revelará para cada categoría de elementos de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

- 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 al 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:

1. Las adiciones realizadas.
2. Las disposiciones.
3. Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.
4. Las transferencias a propiedades de inversión, si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible.
5. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la sección 27.
6. La depreciación.
7. 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 que esta pignorada como garantía de deuda.
- (b) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

Sección 18. Activos intangibles distintos de la plusvalía.

Esta sección se aplicará a la contabilización de todos los activos intangibles distintos de la plusvalía y activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario de sus operaciones.

Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:

1. 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.
2. 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.

Los activos intangibles no incluyen:

- a. Los activos financieros o
- b. Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Principio general para el reconocimiento de activos intangibles.

La entidad reconocerá un activo intangible como activo si, y solo si:

- (a) Es probable que los beneficios económicos esperados que se han atribuido al activo influyan a la entidad³²
- (b) El costo o el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

³² En el caso de que los activos intangibles sean adquiridos de forma independiente, el criterio de reconocimiento basado en la probabilidad mencionada, se considerará siempre satisfecho.

- (c) El activo es resultado del desembolso ocurrido internamente en un elemento intangible.

Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados, utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen la mejor estimación de gerencia de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

Adquisición como parte de una combinación de negocios.

Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se reconocerá normalmente como activo, porque su valor razonable puede medirse con suficiente fiabilidad. No se reconocerá cuando surja de derechos legales u otros derechos contractuales y su valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad porque el activo:

- a. No es separable de la plusvalía, o
- b. Es separable, de la plusvalía pero no existe un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y en otro caso la estimación del valor razonable dependerá de variables que no se pueden medir.

Medición inicial.

Una entidad medirá inicialmente un activo intangible al costo.

Adquisición separada. El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

- (a) El precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, y
- (b) Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Adquisición como parte de una combinación de negocios. Si un activo intangible se adquiere en una combinación de negocios, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha de adquisición.

Adquisición mediante una subvención del gobierno. Si un activo intangible es adquirido mediante una subvención del gobierno, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención.

Permutas de activo. Una entidad medirá el costo de este activo intangible por su valor razonable, a menos que la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o no puedan medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Otros activos intangibles generados internamente. Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en el, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla con los criterios de reconocimiento de esta NIIF.

Una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:

- a. Generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, lista de clientes u otras partidas que en esencia sean similares.
- b. Actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costo de inicio de actividades, tales como costos legales y

administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación (o negocio) (es decir costos de pre apertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir costos previos a la operación).

- c. Actividades formativas.
- d. Publicidad y otras actividades promocionales.
- e. Reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
- f. Plusvalía generada internamente.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo.

Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán en una fecha posterior como parte del costo de un activo.

Medición posterior al reconocimiento.

Una entidad medirá los activos intangibles al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

Amortización a lo largo de la vida útil.

A efectos de esta NIIF, se considera que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita. La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.

Si una entidad no es capaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se supondrá que la vida útil es de 10 años.

Periodo y método de amortización. Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo intangible de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como inventario o propiedades, planta y equipo.

La amortización comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que se pueda usar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesa cuando el activo se da de baja en cuentas. La entidad elegirá un método de amortización que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización.

Valor residual. Una entidad supondrá que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que:

- (a) Exista un compromiso por parte de un tercero, para comparar el activo a final de su vida útil, o que
- (b) Existe un mercado activo para el activo y:
 1. Pueda determinarse el valor residual con referencia a ese mercado, y
 2. Sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

Revisión del periodo y del método amortización. Factores tales como un cambio en cómo se usa un activo intangible, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo intangible desde la fecha sobre la que se informa correspondiente al periodo anual más reciente. La entidad contabilizará el cambio de valor residual, el método de amortización o la vida útil como un cambio en una estimación contable,

de acuerdo a lo establecido en la *sección 10. Políticas contables, estimaciones y errores.*

Recuperación del importe en libros-pérdidas por deterioro de valor.

Para determinar si se ha deteriorado el valor de un activo intangible, una entidad aplicará la *sección 27. Deterioro del valor de los activos.*

Retiros y disposiciones de activos intangibles.

Una entidad dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado del periodo:

- a. En la disposición.
- b. Cuando no se espere obtener beneficios económicos por su uso o disposición.

Información a revelar.

Una entidad revelará para cada clase de activos intangibles:

- (a) Las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas
- (b) Los métodos de amortización utilizados
- (c) El importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como la final de cada periodo sobre el que se informa.
- (d) La partida o partidas en el estado de resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta) en las que está incluida cualquier amortización de los activos intangibles.

(e) Una conciliación entre los importes de libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que se muestre por separado:

1. Las adiciones.
2. Las disposiciones.
3. Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.
4. La amortización.
5. Las pérdidas por el deterioro del valor.
6. Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Una entidad revelará también:

- (a) Una descripción, el importe en libros y el periodo de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros de la entidad.
- (b) Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable:
 - (i) El valor razonable por el que se ha reconocido inicialmente estos activos;
 - (ii) Sus importes en libros.
- (c) La existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas.
- (d) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

Sección 19. Combinaciones de negocios y plusvalía.

Esta sección se aplicará en la contabilización de las combinaciones de negocios. Proporciona una guía para la identificación de la adquirente, la medición del costo de la combinación de negocios y la distribución de este costo entre los activos adquiridos y los pasivos, y las provisiones para los pasivos contingentes asumidos. También trata la contabilidad de la plusvalía tanto en el momento de una combinación de negocios como posteriormente.

Las combinaciones de negocios que esta sección no tratará son:

- a. Las combinaciones de negocios bajo control común, 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 este control no es transitorio.
- b. La formación de un negocio conjunto.
- c. La adquisición de un grupo de activos que no constituye un negocio.

Definición de combinaciones de negocios.

Una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, la adquirida. La fecha de adquisición es aquella en la que la adquirente obtiene el control efectivo sobre la adquirida.

Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas por motivos legales, fiscales y de otro tipo. Puede involucrar la compra por una entidad de la participación en el patrimonio de otra entidad, la compra de todos sus activos netos, la asunción de sus pasivos o la compra de algunos activos netos de otra entidad que forman conjuntamente uno o más negocios.

Una combinación de negocios puede efectuarse mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la transferencia de efectivo, equivalentes al efectivo u otros activos, o bien una combinación de los anteriores. La transacción puede tener lugar entre los accionistas de las entidades que se combinan con los activos netos transferidos, o bien la reestructuración de una o más de las entidades que se combinan.

Contabilización.

Todas las combinaciones de negocios deberán contabilizarse aplicando el método de la adquisición.

La aplicación del método de la adquisición involucra los siguientes pasos:

- (a) Identificación de una adquirente.
- (b) Medición del costo de la combinación de negocios.
- (c) Distribución, en la fecha de adquisición, del costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos, y las provisiones para los pasivos contingentes adquiridos.

Identificación de la adquirente. En todas las combinaciones de negocios deberá identificarse una adquirente. Esta es la entidad que se combina que obtiene el control de las demás entidades o negocios objeto de la combinación.

Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.

Aunque algunas veces puede ser difícil identificar a la adquirente, generalmente existen indicadores que revelan que existe una. Por ejemplo:

- a. Si el valor razonable de una de las entidades que se combinan es significativamente mayor que el de la otra entidad que se combina 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 el 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 dicho control sea la adquirente.

Costo de una combinación de negocios. La adquirente medirá el costo de la combinación de negocios como la suma de:

- (i) 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; mas
- (ii) Cualquier costo directamente atribuible a la combinación de negocios.

Cuando un acuerdo de combinación de negocios incorpore algún ajuste de la combinación que depende de sucesos futuros, la adquirente incluirá el importe estimado de ese ajuste en el costo de la combinación en la fecha de adquisición, si dicho ajuste es probable y puede ser medido de forma fiable.

Distribución del costo de una combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos. 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 activos contingentes identificables adquiridos, que satisfagan los criterios de reconocimiento.

La adquirente deberá reconocer por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida en la fecha de la adquisición, solo si satisface los siguientes criterios en esa fecha:

- a. En el caso de un activo distinto de un activo intangible, que sea probable que cualquier beneficio económico futuro asociado fluya a la adquirente y que su valor razonable puede medirse con fiabilidad.
- b. En el caso de un pasivo distinto de un pasivo contingente, que sea probable que se requiera la salida de recursos para liquidar la obligación y que su valor razonable se pueda medir de forma fiable.
- c. En el caso de un activo intangible o de un pasivo contingente, que su valor razonable puede medirse de forma fiable.

El estado del resultado integral de la adquirente incorporará los resultados de la adquirida después de la fecha de adquisición, mediante la inclusión de los ingresos y gastos de la adquirida, basados en el costo de la combinación de negocios para la adquirente.

La aplicación del método de la adquisición comenzará a partir de la fecha de adquisición, que es la fecha en que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida.

La adquirente solo reconocerá por separado los activos, pasivos, y pasivos contingentes identificables de la adquirida que existieran en la fecha de adquisición, que satisfagan los criterios de reconocimiento. Por lo tanto:

- (a) Como parte de la distribución del costo de la combinación, la adquirente solo deberá reconocer los pasivos para terminar o reducir las actividades de la adquirida cuando esta tenga, en la fecha de adquisición, un pasivo ya existente por la reestructuración, reconocida de acuerdo con la Sección 21. *Provisiones y contingencias.*

- (b) La adquiriente, al distribuir el costo de combinación, no reconocerá pasivos por pérdidas futuras ni por otros costos en los que espera incurrir como consecuencia de la combinación de negocios.

Si la contabilización inicial de una combinación de negocios está incompleta al final del periodo sobre el que se informa en el que la combinación ocurre, la adquiriente reconocerá en sus estados financieros los importes provisionales de las partidas cuya contabilización este incompleta. Con posterioridad a los doce meses a partir de la fecha de adquisición, se reconocerán ajustes a la contabilización inicial de una combinación de negocios únicamente para corregir un error de acuerdo con la *sección 10. Políticas contables, estimaciones y errores*.

Pasivos contingentes. La adquiriente solo reconocerá una provisión para un pasivo contingente de la adquirida por separado si su valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si su valor razonable no puede medirse de forma fiable:

- a. Se producirá un efecto en el importe reconocido como plusvalía (reevaluación de los activos, pasivos y provisiones para pasivos contingentes, de la adquirida); y
- b. La adquiriente revelará información sobre este pasivo contingente como requiere la *sección 21. Provisiones y contingencias*.

Después de su reconocimiento inicial, la adquiriente medirá los pasivos contingentes que están reconocidos por separados, al mayor entre:

- (a) El importe que habría reconocido de acuerdo con la *sección 21. Provisiones y contingencias*, y
- (b) El importe reconocido inicialmente menos los importes reconocidos anteriormente como ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la *sección 23. Ingresos de actividades ordinarias*.

Plusvalía. 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 este 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.

Después del reconocimiento inicial, el adquirente medirá la plusvalía adquirida en una combinación de negocios al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por el deterioro del valor acumuladas:

- (a) 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.

Exceso sobre el costo de la participación del adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos, y pasivos contingentes identificables de la adquirida. Si la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivo, y provisiones para los pasivos contingentes identificables, excediese al costo de la combinación de negocios, la adquirente:

- (i) Volverá a evaluar la identificación y la medición de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes de la adquirida, así como la medición del costo de la combinación; y
- (ii) Reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo cualquier exceso que continúe existiendo después de la nueva evaluación.

Información a revelar.

Para combinaciones de negocios efectuadas durante el periodo sobre el que se informa 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 este (tales como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumento 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, y la partida del estado de resultado integral (y el estado de resultados, si se presenta) en la que este 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 de periodo, mostrando por separado:

- (a) Los cambios que surgen de las nuevas combinaciones de negocios.
- (b) Las pérdidas por deterioro de valor.
- (c) Las disposiciones de negocios adquiridos previamente.
- (d) Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Sección 20. Arrendamientos.

Esta sección trata la contabilización de todos los arrendamientos distintos de:

- (a) Los arrendamientos para la exploración o usos de minerales, petróleo, gas natural o recursos no renovables similares.
- (b) Los acuerdos de licencia para conceptos como películas, grabaciones en video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.
- (c) La medición de los inmuebles mantenidos por arrendatarios que se contabilicen como propiedades de inversión y la medición de propiedades de inversión suministradas por arrendadores bajo arrendamientos operativos.
- (d) La medición de activos biológicos mantenidos por arrendatario bajo arrendamientos financieros de activos biológicos suministrados por arrendadores bajo arrendamientos operativos.
- (e) 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, cambios en la tasas de cambio de la moneda extranjera, o con incumplimientos por una de las contrapartes.
- (f) Los arrendamientos operativos que son onerosos.

Esta sección se aplicará a 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. Esta sección no se aplicará a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicio, que no transfieren el derecho de utilizar activos desde una contraparte o la otra.

Algunos acuerdos tales como los de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derecho sobre capacidad y los contratos de

tipo “tomar o pagar”, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pago. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y deben contabilizarse según lo establecido en esta sección.

Clasificación de los arrendamientos.

Un arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como arrendamiento operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

Ejemplos de situaciones que individualmente o en combinación normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero:

- a. El arrendamiento transfiere a la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo.
- b. El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, para que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercerá.
- c. El plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad.
- d. Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento es al menos sustancialmente la totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- e. Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede utilizarlos sin realizar modificaciones importantes.

Otros indicadores de situaciones que podían llevar, por si solas o en combinación, a la clasificación de un arrendamiento como financiero son:

- (a) Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador asociadas con la cancelación fueran asumidas por el arrendatario.
- (b) Las ganancias o pérdidas procedentes de fluctuaciones en el valor residual del activo arrendado repercuten en el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento en el arrendamiento que iguale al producido de la venta del activo al final del contrato).
- (c) El arrendatario tiene la capacidad de prorrogar el arrendamiento durante un periodo secundario, a una renta que es sustancialmente inferior a la del mercado.

Estados financieros de los arrendatarios-arrendamientos financieros.

Reconocimiento inicial. Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y pasivos en su estado de situación financiera por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento. Cualquier costo indirecto inicial del arrendamiento se añadirá al importe reconocido como un activo.

El valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, 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.

Medición posterior. Un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de deuda pendiente, utilizando el método del interés efectivo. El arrendatario distribuirá la carga financiera a cada periodo a lo largo del plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente

de amortizar. Un arrendatario cargará las cuotas contingentes como gasto en los periodos en los que se incurran.

Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero, de acuerdo con la sección correspondiente de esta NIIF para este tipo de activo, es decir, la *sección 17. Propiedades, planta y equipo*, la *sección 18. Activos intangibles distintos de la plusvalía* o la *sección 19. Combinaciones de negocios y plusvalía*. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se deberá depreciar totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, el que fuere menor, un arrendatario también evaluará en cada fecha sobre la que se informa si se ha deteriorado el valor de un activo arrendado mediante un arrendamiento financiero.

Información a revelar.

Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:

- a) Por cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa.
- b) El total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) Hasta un año.
 - (ii) Entre uno y cinco años.
 - (iii) Más de cinco años.
- c) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendatario incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión,

subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendatarios-arrendamientos operativos.

Reconocimiento y medición. Un arrendamiento reconocerá los pagos de arrendamientos bajo arrendamientos operativos (excluyendo los costos por servicios tales como seguros, o mantenimientos) como un gasto de forma lineal al menos que:

- (i) Otra base sistemática sea más representativa del patrón del tiempo de los beneficios del usuario, incluso si los pagos no se realizan sobre esa base, o
- (ii) Los pagos al arrendador se estructuren de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (basados en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos de costo por inflación esperados del arrendador. Si los pagos al arrendador varían debido a factores distintos de la inflación general, esta condición no se cumplirá.

Información a revelar. Un arrendatario revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:

- a. El total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) Hasta un año.
 - (ii) Entre uno y cinco años.
 - (iii) Más de cinco años.
- b. Los pagos por arrendamiento reconocidos como un gasto.
- c. Una descripción general de los acuerdos de arrendamientos significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones

de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendadores: arrendamientos financieros.

Reconocimiento inicial y medición. Un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamiento financiero y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento. La inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta en el arrendamiento del arrendador descontada de la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:

- (a) Los pagos mínimos a recibir por el arrendador bajo un arrendamiento financiero, y
- (b) Cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

Para arrendamientos financieros distintos de los que involucran a un fabricante o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y reducirán el importe de ingresos reconocidos a lo largo del plazo del arrendamiento.

Medición posterior. El reconocimiento de los ingresos financieros se basará en un patrón que refleje una tasa de rendimiento periódica constante sobre la inversión financiera neta del arrendador en el arrendamiento financiero.

Fabricantes o distribuidores que son también arrendadores. Un arrendamiento financiero de un activo cuando el fabricante o distribuidor es también arrendador dará lugar a dos tipos de resultados:

- a. La ganancia o pérdida equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, reflejando cualesquiera descuentos aplicables por volumen o comerciales; y
- b. La ganancia financiera a lo largo del plazo del arrendamiento.

El ingreso de actividades ordinarias por ventas reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un fabricante o distribuidor que es también arrendador, es el valor razonable del activo o, si fuera menor, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento acumulados por el arrendador, calculados a una tasa de interés de mercado. El costo de ventas reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo, o el importe en libros si fuera diferente, de la propiedad arrendada menos el valor presente del valor residual no garantizado.

La diferencia entre el riesgo de actividades ordinarias y el costo de la venta, es la ganancia en la venta, que se reconocerá de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones directas de venta.

Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se restringirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante que sean también arrendador, y estén relacionados con la negociación y contratación del arrendamiento, se reconocerá como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

Información a revelar.

Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos financieros:

- (a) Una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha. Además el arrendador revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha para cada uno de los siguientes plazos:

1. Hasta un año.
 2. Entre uno y cinco años.
 3. Más de cinco años.
- (b) Los ingresos financieros no ganados.
- (c) El importe de los valores residuales no garantizados acumulables a favor del arrendador.
- (d) La estimación de incobrables relativa a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro.
- (e) Las cuotas contingentes reconocidas como ingresos en el periodo.
- (f) Una descripción general de los acuerdos de arrendamientos significativos del arrendador incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de escalación, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendadores: arrendamientos financieros.

Reconocimiento y medición. Un arrendador presentará en su estado de situación financiera los activos sujetos a arrendamiento operativo de acuerdo con la naturaleza del activo.

Un arrendador reconocerá los ingresos por arrendamientos operativos (excluyendo los importes por servicios tales como seguros o mantenimiento) en los resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, a menos que:

- a. Otra base sistemática sea representativa del valor del tiempo de beneficios del arrendatario procedentes del activo arrendado, incluso si el cobro de los pagos no se realiza sobre esa base, o
- b. Los pagos al arrendador se estructuren para incrementarse en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador. Si los pagos al arrendador varían de acuerdo con factores distintos de la inflación, esta condición no se cumplirá.

Un arrendador reconocerá como un gasto los costos incluyendo la depreciación, incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento, la política de depreciación de los activos depreciables arrendados será coherente con la política normal de depreciación del arrendador para activos similares.

Un arrendador añadirá al importe en libros del activo arrendado cualesquiera costos directos iniciales incurridos en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo y reconocerá estos costos como un gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, el arrendador aplicará la *sección 27. Deterioro del valor de los activos*.

Un fabricante o distribuidor que sea también arrendador, no reconocerá ningún resultado por la venta en el momento de realizar un arrendamiento operativo, puesto que no es equivalente a una venta,

Información a revelar.

Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:

- (a) Los pagos futuros mínimos del arrendamiento en arrendamientos operativos no cancelables, para cada uno de los siguientes periodos:
 - 1. Hasta un año.

2. Entre uno y cinco años.

3. Más de cinco años.

(b) Las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso.

(c) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Además, se aplicarán los requerimientos sobre información a revelar sobre activos de acuerdo con las secciones 17, 18, 27 y 34.

Transacciones de renta con arrendamiento posterior.

Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que involucra la venta de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. El tratamiento contable de una venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento financiero. Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento financiero, el arrendatario vendedor no reconocerá inmediatamente como ingreso cualquier exceso del producto de la venta sobre el importe en libros. En su lugar el arrendatario vendedor diferirá este exceso y lo amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento operativo. Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento operativo y está claro que la transacción se ha establecido a su valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente. Si el precio de venta es inferior a l valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente a menos que la pérdida se compense por gastos futuros de arrendamiento a precios inferiores de los de mercado. En ese

caso el arrendatario vendedor diferirá y amortizará estas pérdidas en proporción a los pagos por arrendamiento a lo largo del periodo en el que se espera utilizar el activo si el precio de venta es superior al valor razonable, el arrendatario vendedor diferirá el exceso y lo amortizará a lo largo del periodo durante el cual se espera utilizar el activo.

Información a revelar.

Los requerimientos de información a revelar para arrendatarios y arrendadores se aplicarán igualmente a las ventas con arrendamiento posterior.

Sección 21. Provisiones y contingencias.

Esta sección se aplicará a todas las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta NIIF, estas incluyen las provisiones relacionadas con:

- a. Arrendamientos. No obstante, esta sección trata los arrendamientos operativos que pasan a ser onerosos.
- b. Contratos de construcción.
- c. Obligaciones por beneficios a los empleados.
- d. Impuestos a las ganancias.

Los requerimientos de esta sección no se aplicarán a los contratos pendientes de ejecución, a menos que sean contratos onerosos. Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones y en igual medida.

Reconocimiento inicial.

Una entidad solo reconocerá una provisión cuando:

1. La entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado.
2. Sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar una obligación.
3. El importe de la obligación puede ser estimado de forma fiable.

La entidad reconocerá la provisión como un pasivo en el estado de situación financiera, y el importe de la provisión como un gasto a menos que otra sección de

esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

La condición uno (obligación en la fecha sobre la que se informa que surge un suceso pasado) implica que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar la obligación. Esto puede ocurrir cuando la entidad tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley, o cuando la entidad tiene una obligación implícita porque el suceso pasado ha creado una expectativa válida ante terceros de que cumplirá con sus compromisos o responsabilidades.

Medición inicial.

Una entidad medirá una provisión 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 pagará razonablemente para liquidar la obligación al final del periodo sobre el que se informa o para transferirla a un tercero a esa fecha.

- (a) Cuando la provisión involucra a una población importante de partidas, la estimación del importe reflejará una ponderación de todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de una pérdida por un importe dado es, por ejemplo, del 60% ó del 90%
- (b) Cuando la provisión surja de una única obligación la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación puede ser el desenlace individual que resulte más probable.

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. La tasa de descuento, será una tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor en el tiempo del dinero, los riesgos específicos del pasivo debe reflejarse

en la tasa de descuento utilizada o en la estimación de los importes requeridos para liquidar la obligación, pero no en ambos.

Una entidad excluirá de la medición de una provisión las ganancias procedentes por disposiciones esperadas de activos.

Cuando una parte o la totalidad del desembolso requerido para liquidar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero, la entidad reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la entidad recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación. El importe reconocido para el reembolso no excederá el importe de la provisión. El reembolso por cobrar se presentará en el estado de situación financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el estado de resultado integral, la entidad puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión.

Medición posterior.

Una entidad revisará y ajustará las provisiones en cada fecha sobre la que se informa para reflejar la mejor estimación actual del reporte que sería requerido para cancelar la obligación en esa fecha. Cualquier ajuste a los importes previamente reconocidos se reconocerá en resultados, a menos que la provisión se hubiera reconocido originalmente como parte del costo de un activo.

Pasivos contingentes.

Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto en el caso de las provisiones para pasivos contingentes de una adquirida en una combinación de negocios. Cuando una

entidad sea responsable de forma conjunta y solidaria, de una obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente.

Activos contingentes.

Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. Requiere que se revele información sobre un activo contingente, cuando sea probable de beneficios económicos a la entidad. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo.

Información a revelar.

Información a revelar sobre provisiones. Para cada tipo de provisión, una entidad revelará lo siguiente:

(a) Una conciliación que muestre:

1. El importe en libros al principio y al final del periodo.
2. Las adiciones realizadas durante el periodo, incluyendo los ajustes procedentes de los cambios en la medición del importe descontado.
3. Los importes cargados contra la provisión durante el periodo.
4. Los importes no utilizados revertidos en el periodo.

(b) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del importe y calendarios esperados de cualquier pago resultante.

(c) Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe del calendario o las salidas de recursos.

(d) El importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados.

No se requiere información comparativa para periodos anteriores.

Información a revelar sobre pasivos contingentes. A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, una entidad revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha sobre la que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese practicable:

- a. Una estimación de sus efectos financieros, medidos de acuerdo con la medición inicial y la medición posterior.
- b. Una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos.
- c. La posibilidad de cualquier reembolso.

Si es impracticable revelar una o más de estas informaciones, este hecho deberá señalarse.

Información a revelar sobre activos contingentes. Si es probable una entrada de beneficios económicos pero no prácticamente cierta, una entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando sea practicable sin costos ni esfuerzos desproporcionados, una estimación de su efecto financiero medio, utilizando los principios establecidos en la medición inicial y la medición posterior. Si fuera impracticable revelar esta información se indicará este hecho.

Información a revelar perjudicial. En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que la revelación de información, total o parcial requerida, pueda perjudicar la posición de la entidad, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y la razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

Sección 23. Ingresos de Actividades Ordinarias.

Esta sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- (a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa).
- (b) La prestación de servicios.
- (c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista.
- (d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, que produzca intereses, regalías o dividendos.

Los ingresos de actividades ordinarias u otros ingresos que surgen de algunas transacciones y sucesos se tratan en otras secciones de esta NIIF:

- a. Acuerdos de arrendamiento. (*sección 20. Arrendamientos*)
- b. Dividendos y otros ingresos que surgen de inversiones contabilizadas por el método de la participación (*sección 14. Inversiones en asociadas y la sección 15. Inversiones en negocios conjuntos*)
- c. Cambios en el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros, o su disposición (*sección 11. Instrumentos financieros básicos y la sección 12. Otros temas relacionados con los instrumentos financieros*).
- d. Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión (*sección 16. Propiedades de inversión*)
- e. Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (*sección 34. Actividades especiales*).
- f. Reconocimiento inicial de productos agrícolas (*sección 34*).

Medición de los ingresos de actividades ordinarias.

Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia. Una entidad excluirá todos los ingresos de actividades ordinarias, todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes, tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido.

Pago diferido. Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados, utilizando una tasa de interés imputada. Una transacción financiera surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. 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 cuantificación crediticia similar.
- 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.

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por interés.

Intercambio de bienes o servicios. Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias:

- (i) Cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza y valor similar, o
- (ii) Cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza diferente, pero la transacción carezca de carácter comercial.

Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se vendan o los servicios se intercambien por bienes o servicios de naturaleza diferente en una transacción de carácter comercial. En ese caso, la entidad medirá la transacción:

- (i) Al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos; o
- (ii) Si el importe según (i), no se puede medir con fiabilidad, entonces por el valor razonable de los bienes o servicios entregados ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalente al efectivo transferido; o
- (iii) Si no se puede medir con fiabilidad el valor razonable ni de los activos recibidos ni de los activos entregados, entonces por el valor de los activos entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos.

Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias.

Normalmente, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta sección, por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de esta. Una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a

los componentes identificables de forma separada de una única transacción, cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores. Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacción.

A veces, como parte de una transacción de venta, una entidad concede a su cliente un premio por fidelización, que puede canjear en el futuro en forma de bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre estos. En este caso, la entidad contabilizará los créditos-premios como un componente identificable de forma separada de la transacción de venta inicial. La contraprestación distribuida entre los créditos-premio se medirá tomando como referencia su valor razonable, es decir, según el importe por el que los créditos-premio podrían venderse por separado.

Ventas de bienes.

Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a. La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.
- b. La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.
- c. El importe de los ingresos de actividades ordinarias, pueda medirse con fiabilidad.
- d. Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.

- e. Los costos incurridos o por incurrir, en relación con la transacción, puedan ser medidos con fiabilidad.

En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de ventas al por menor.

Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas inherentes de la propiedad son:

- a) Cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, que no sea cubierta por las condiciones normales de garantía.
- b) Cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes.
- c) Cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía.
- d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias. Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando ofrezca una devolución si los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la entidad puede estimar con fiabilidad las

devoluciones. En estos casos, la entidad reconocerá una provisión por devoluciones de acuerdo con la *sección 21. Provisiones y contingencias*.

Prestación de servicios.

Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las siguientes condiciones:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
- (c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
- (d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos de que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de determinación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de

actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Contratos de construcción.

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos de los contratos asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa. La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros, y cobrabilidad de certificaciones.

Generalmente, los requerimientos de esta sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar esta sección a los componentes identificables por separado de un único contrato, o a un grupo de contratos para reflejar mejor la esencia de estos.

Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:

- a) Se han presentado propuestas económicas separadas para cada activo.
- b) Cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada activo; y
- c) Pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.

Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá tratarse como un único contrato de construcción cuando:

- (i) El grupo de contratos se negocia como un único paquete.
- (ii) Los contratos están estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global.
- (iii) Los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

Método del porcentaje de terminación.

Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios y por contratos de construcción.

Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen³³:

- a) La proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.
- b) Inspecciones del trabajo ejecutado.
- c) La terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o contrato, tales como pagos anticipados o materiales, como un activo si es probable que los costos se recuperen.

³³ Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

Una entidad reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda estimarse con suficiente fiabilidad:

- (a) Una entidad reconocerá los ingresos o actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos, y
- (b) La entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en el que se hayan incurrido.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso.

Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato.

Intereses, regalías y dividendos.

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases:

1. Los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo como se describe en la *sección 1. Instrumentos financieros básicos*.
2. Las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente.

3. Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo anterior, cuando:

- a. Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción, y
- b. El importe de los ingresos y actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

Información a revelar.

Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias. Una entidad revelará:

- (a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas en la prestación de servicios.
- (b) El importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocido durante el periodo, que mostrará de forma separada como mínimo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de :
 - (i) La venta de bienes
 - (ii) La prestación de servicios
 - (iii) Intereses
 - (iv) Regalías
 - (v) Dividendos

- (vi) Comisiones
- (vii) Subvenciones del gobierno
- (viii) Cualesquiera otros tipos de ingresos de actividades ordinarias significativos.

Información a revelar relacionada con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción. Una entidad revelará la siguiente información:

- a. El importe de los ingresos de actividades ordinarias de contrato reconocidos en el periodo.
- b. Los métodos utilizados para determinar los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en el periodo.
- c. Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso.

Una entidad presentará:

- (a) Los importes brutos debidos por los clientes por contratos ejecutados, como un activo.
- (b) Los importes brutos debidos a los clientes por contratos ejecutados como un pasivo.

Sección 24. Subvenciones del gobierno.

Esta sección especifica la contabilidad de todas las subvenciones del gobierno. Una subvención del gobierno es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contra partida del cumplimiento futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.

Las subvenciones de los gobiernos excluyen las formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente sin dar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

Rendimiento y medición.

Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

- a. Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.
- b. Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores, se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
- c. Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.

Una entidad medirá las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

Información a revelar.

Una entidad revelará la siguiente información sobre las subvenciones del gobierno³⁴:

- (i) La naturaleza de los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas.
- (ii) Las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados.
- (iii) Una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad.

³⁴ A efectos de la información a revelar en este párrafo, 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 cumplan 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.

Sección 25. Costos por préstamos.

Esta sección especifica la contabilidad de costos por préstamos.

Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una entidad incurre, que están relacionados con los fondos que han tomado prestados. 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 a la *sección 20. Arrendamientos*.
- c. La diferencias de cambio procedente de préstamos en moneda extranjera en la medida que se considere ajuste de los costos por intereses.

Reconocimiento.

Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.

Información a revelar.

Esta sección requiere que se revelen los costos financieros, el gasto total por interés (utilizando el método el interés efectivo) de los pasivos financieros que no están al valor razonable en resultados. Esta sección no requiere ninguna otra sección adicional a revelar.

Sección 26. Pagos Basados en Acciones.

Esta sección especifica la contabilidad de todas las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo:

- a) Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, en las que la entidad adquiere bienes o servicios con contraprestación de instrumentos de patrimonio de la entidad (incluyendo acciones u opciones sobre acciones).
- b) Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, en las que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio o valor de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la entidad.
- c) Transacciones en las que la entidad recibe o adquiere bienes o servicios, y los términos de acuerdo proporcionan a la entidad o al proveedor de esos bienes o servicios, la opción de liquidar la transacción en efectivo (o con otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.

Las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo incluyen los derechos sobre la revaluación de acciones.

Reconocimiento.

Una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones, en el momento de la obtención de los bienes o cuando se reciban los servicios. La entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio, si los bienes o servicios se hubiesen recibido en una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, o un pasivo si los bienes o servicios fueron adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo.

Cuando los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones no reúnan las condiciones para su reconocimiento como activos, la entidad los reconocerá como gastos.

Reconocimiento cuando existen condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión.

Si los pagos basados en acciones concedidos a los empleados se consolidan inmediatamente, no se requerirá que el empleado complete un determinado periodo de servicio antes de que adquiera incondicionalmente el derecho sobre esos pagos basados en acciones. En ausencia de evidencia en contrario, la entidad supondrá que se han recibido los servicios prestados por el empleado como contraprestación de los pagos basados en acciones. En este caso, la entidad reconocerá íntegramente la fecha de concesión, los servicios recibidos con el correspondiente incremento en el patrimonio o pasivos.

Si los pagos basados en acciones no se consolidan hasta que el empleado complete un periodo de servicio especificado, la entidad supondrá que los servicios se van a prestar por el empleado durante el periodo para la consolidación de la concesión, como contraprestación de los pagos basados en acciones que recibirá en el futuro. La entidad contabilizará esos servicios a medida que sean presentados por el empleado durante el periodo de consolidación de la concesión, junto con el correspondiente incremento en el patrimonio o en los pasivos.

Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio.

Principio de medición. En las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, una entidad medirá los bienes o servicios recibidos y el correspondiente incremento en el patrimonio, al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, a menos que su valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad. Si la entidad no pudiera estimar con fiabilidad el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, medirá su valor, así como el

correspondiente incremento en el patrimonio, por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.

Para las transacciones con empleados (incluyendo terceros que proporcionen servicios similares), el valor razonable de los instrumentos de patrimonio se determinará en la fecha de concesión. Para las transacciones con terceras partes distintas de empleados, la fecha de medición es aquella en la que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta los servicios.

Una concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento por parte de los empleados de determinadas condiciones para la consolidación de la concesión, relacionadas con el servicio o el rendimiento.

Todas las condiciones para la consolidación de la concesión, relacionadas exclusivamente con el servicio de los empleados o con una condición de rendimiento no referida al mercado, se tendrá en cuenta al estimar el número de instrumentos de patrimonio que se esperan consolidar. Posteriormente, la entidad revisará esa estimación, si fuera necesario, por si nueva información indica que el número de instrumentos de patrimonio que espera consolidar difiere de las estimaciones previas.

Todas las condiciones para la consolidación de la concesión y todas las condiciones distintas a las de la consolidación de la concesión referidas al mercado se tendrán en cuenta, al estimar el valor razonable de las acciones o de las opciones sobre acciones en la fecha de medición, sin ningún ajuste posterior, no importa cuál sea el resultado.

Acciones. Una entidad medirá el valor razonable de las acciones (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) utilizando la siguiente jerarquía de medición basada en tres niveles:

- a) Si hay disponible un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará este precio.

- b) Si no hay disponible un precio de mercado observable, medirá el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, utilizando datos de mercado observables que sean específicos de la entidad, como:
- i) Una transacción reciente de las acciones de una entidad; o
 - ii) Una valoración razonable independiente reciente de la entidad o de sus activos principales.
- c) Si no hay disponible un precio de mercado observable y resulta impracticable obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b), medirá indirectamente el valor razonable de las acciones o de los derechos sobre la revaluación de acciones utilizando un método de valuación que utilice datos de mercado tanto como sea practicable, para estimar cuál sería el precio de esos instrumentos de patrimonio en la fecha de concesión en una transacción realizada en condiciones de independencia entre partes interesadas y debidamente informadas. Los administradores de la entidad utilizarán su juicio para aplicar el método de valoración más adecuado para determinar el valor razonable. Cualquier método de valoración utilizado debe ser coherente con las metodologías de valoración generalmente aceptadas para valorar los instrumentos de patrimonio.

Opciones sobre acciones y derechos sobre la revaluación de acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio.

Una entidad medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y de los derechos sobre la revaluación de acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio (y de bienes o servicios relacionados recibidos) utilizando la siguiente jerarquía de medición basada en tres niveles:

- a) Si hay disponible un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará ese precio.
- b) Si no hay disponible un precio de mercado observable, medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y de los derechos sobre la revaluación de acciones concedidos utilizando datos de mercado observables que sean específicos de la entidad, tales como el apartado (a) para una transacción reciente en las opciones sobre acciones.
- c) Si no hay disponible un precio de mercado observable y obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b) resulta impracticable, medirá indirectamente el valor razonable de las opciones sobre acciones o de los derechos sobre la revaluación de acciones utilizando un modelo de valoración de opciones. Las variables utilizadas en el modelo (tales como el precio medio ponderado de la acción, el precio de ejercicio, la volatilidad esperada, la vida de la opción, los dividendos esperados y la tasa de interés libre de riesgo) deberían usar datos de mercado tanto como sea posible. El párrafo anterior proporciona una guía para determinar el valor razonable de las acciones, utilizado al establecer el precio medio ponderado de la acción. La entidad debería obtener una estimación de la volatilidad esperada que sea coherente con la metodología de valoración empleada para determinar el valor razonable de las acciones.

Modificaciones a los plazos y las condiciones en los que se concedieron los instrumentos de patrimonio.

Si una entidad modifica las condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión de una forma que resulta beneficiosa para el empleado, por ejemplo, con una reducción del precio de ejercicio de una opción o una reducción del periodo para la consolidación de la concesión en la contabilidad de la transacción con pagos basados en acciones, tal y como se describe a continuación:

- a) Si la modificación aumenta el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos (o incrementa el número de instrumentos de patrimonio concedidos), medido inmediatamente antes y después de la modificación, la entidad incluirá el valor razonable incremental concedido en la medición del importe reconocido por los servicios con la contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos. El valor razonable incremental concedido es la diferencia entre el valor razonable del instrumento de patrimonio modificado y del instrumento de patrimonio original, ambos estimados a la fecha de modificación. Si la modificación tiene lugar durante el periodo para la consolidación de la concesión, el valor razonable incremental concedido se incluirá en la medición del importe reconocido por los servicios recibidos, a lo largo del periodo, que va desde la fecha de modificación hasta la fecha en que los instrumentos de patrimonio se consolidan, en adición al importe basado en el valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio originales, que son reconocidos a lo largo del periodo restante original para la consolidación de la concesión.
- b) Si la modificación reduce el valor razonable total del acuerdo con pagos basados en acciones, o no es aparentemente beneficiosa de otra forma para el empleado, la entidad continuará, no obstante, contabilizando los servicios recibidos como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos, como si esa modificación no hubiera ocurrido.

Cancelaciones y liquidaciones.

Una entidad contabilizará la cancelación o la liquidación de los incentivos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio como una aceleración de la consolidación de la concesión y, por tanto, reconocerá inmediatamente el importe que, en otro caso, habría reconocido por los servicios reconocidos a lo largo del periodo de consolidación de la concesión restante.

Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan 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.

Transacciones con pagos basados en acciones que dan alternativas de liquidación en efectivo.

Algunas transacciones con pagos basados en acciones dan a la entidad o a la contraparte la opción de liquidar en efectivo o mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio. En este caso, la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo, a menos que:

- a) La entidad haya seguido en el pasado la práctica de liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio; o
- b) La opción no tenga carácter comercial porque el importe de la liquidación en efectivo no guarda relación con el valor razonable del instrumento de patrimonio y es probable que dicho importe sea inferior al valor razonable del instrumento.

Planes de grupo.

Si una controladora concede incentivos con pagos basados en acciones 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, se permite reconocer a estas subsidiarias y medir el gasto de pagos basados en acciones (y la aportación de capital relacionada por la controladora) sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo.

Planes establecidos por el gobierno.

Algunas jurisdicciones tienen programas por ley que permiten a los inversores en patrimonio (tales como los empleados) adquirir instrumentos de patrimonio sin proporcionar bienes o servicios que se puedan identificar de forma específica (o suministrando bienes o servicios con un valor claramente inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos) esto indica que se ha recibido o se recibirá otra contraprestación (tal como servicios pasados o futuros del empleado). Estas son transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio dentro del alcance de esta sección. La entidad medirá los bienes o servicios no identificados recibidos (o por recibir) como la diferencia entre el valor razonable de los pagos basados en acciones y el valor razonable de cualquier bien o servicio identificable recibido (o por recibir) medido en la fecha de concesión.

Información a revelar.

Una entidad revelará la siguiente información sobre la naturaleza y el alcance de los acuerdos con pagos basados en acciones que hayan existido durante el periodo:

- a) Una descripción de cada tipo de acuerdo con pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del periodo, incluyendo los plazos y condiciones generales de cada acuerdo, tales como requerimientos para la consolidación de la concesión, el plazo máximo de las opciones concedidas y el método de liquidación (por ejemplo, en efectivo o patrimonio). Una entidad con tipos de acuerdos con pagos basados en acciones esencialmente similares puede agregar esta información.
- b) El número y la medida ponderada de los precios de ejercicio de las opciones sobre acciones, para cada uno de los siguientes grupos de opciones:
 - i. Existentes al comienzo del periodo.

- ii. Concedidas durante el periodo.
- iii. Anuladas durante el periodo.
- iv. Ejercitadas durante el periodo.
- v. Expiradas durante el periodo.
- vi. Existentes al final del periodo.
- vii. Ejercitables al final del periodo.

Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio, la entidad revelará información acerca de cómo ha medido el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor de los instrumentos de patrimonio concedidos. Si se ha utilizado una metodología de valoración, la entidad revelará el método y el motivo por el que lo eligió.

Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, la entidad revelará información sobre la forma en que se midió el pasivo.

Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se modificaron a lo largo del periodo, la entidad revelará una explicación de esas modificaciones.

Si la entidad participa en un plan de grupo de pagos basados en acciones, reconoce y mide los gastos relativos a los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable de gasto reconocido del grupo, revelará ese hecho y la base de la distribución.

Una entidad revelará la siguiente información acerca del efecto que las transacciones con pagos basados en acciones tienen sobre el resultado de la entidad durante el periodo, así como sobre su situación financiera:

- a) El gasto total reconocido en los resultados del periodo.
- b) El importe total en libros al final del periodo para los pasivos que surgen de transacciones con pagos basados en acciones.

Sección 27. Deterioro del valor de los activos.

Una pérdida por deterioro se produce cuando el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable. Esta sección se aplicará en la contabilización del deterioro del valor de todos los activos distintos siguientes, para los que se establecen requerimientos del deterioro del valor en otras secciones de esta NIIF:

- (a) Activos por impuestos diferidos (véase la *Sección 29. Impuesto a las Ganancias*)
- (b) Activos procedentes de beneficios a los empleados (véase la *Sección 28. Beneficios a los Empleados*)
- (c) Activos financieros que estén dentro del alcance de la *Sección 11. Instrumentos Financieros Básicos* o la *Sección 12. Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*.
- (d) Propiedades de Inversión medidas al valor razonable (véase la *Sección 16. Propiedades de Inversión*)
- (e) Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, medidos a su valor razonable menos los costos estimados de venta (véase la *Sección 34. Actividades Especiales*)

Deterioro del valor de los inventarios.

Precio de venta menos costos de terminación y venta. Una entidad evaluará en cada fecha sobre la que se informa si ha habido un deterioro del valor de los inventarios. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados.

Si es impracticable determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios, partida por partida, la entidad podrá agrupar, a efectos de evaluar el deterioro del valor, las partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que tengan similar propósito o uso final, y se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica.

Reversión del deterioro del valor. Una entidad llevará a cabo una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada periodo posterior al que se informa.

Cuando las circunstancias que previamente causaron el deterioro del valor de los inventarios hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, la entidad revertirá el importe del deterioro del valor (es decir, la reversión se limita al importe original de pérdida por deterioro) de forma que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos los costos de terminación y venta.

Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios.

Principios generales.

La entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.

Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados.

Indicadores del deterioro.

Una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad

estimaré el importe recuperable del activo. Si no existiesen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.

Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, una entidad estimará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece. Una *unidad generadora de efectivo de un activo* es el grupo identificable de activos más pequeño, que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos.

Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información.

- a. Durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- b. Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto adverso sobre la entidad, referente al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta ópera, o bien, en el mercado al que está destinado el activo.
- c. Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar significativamente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso de un activo y que disminuyan su valor razonable menos costos de venta.
- d. El importe en libros de los activos netos de la entidad es superior al valor razonable estimado de la cantidad en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la entidad)

Fuentes internas de información.

- e. Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- f. Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la forma en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la nueva evaluación de la vida útil de un activo como finita, en lugar de cómo indefinida.
- g. Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, peor que el esperado. En este contexto, el rendimiento económico incluye los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo.

Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la entidad debería revisar la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, y ajustarlos de acuerdo con la sección de esta NIIF aplicable a ese activo.

Medición del importe recuperable.

El importe recuperable de un activo o de una entidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y, no sería necesario estimar el otro importe.

Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable.

Valor razonable menos costos de venta. Es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta, es la existencia de un precio, dentro de un acuerdo vinculante de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua o al precio de mercado en un mercado activo. Si no existiese ni un acuerdo vinculante de venta ni un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que una entidad podría obtener en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costos de disposición. Para determinar este importe, una entidad considerará el resultado de transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial.

Valor en uso.

Valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo. El cálculo del valor presente involucra las siguientes fases:

- a) Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo, derivadas de la utilización continúa del activo y de su disposición final; y
- b) Aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:

- a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.

- b) Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de esos flujos de efectivo futuros.
- c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado actual sin riesgo.
- d) El precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo.
- e) Otros factores, tales como la falta de liquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

Al medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

- a) Proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continua del activo.
- b) Proyecciones de salida de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continua del activo (incluyendo salidas de efectivo para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, al activo.
- c) Flujos netos de efectivo que, si los hubiera, se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo, al final de su vida útil, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

La entidad puede desear utilizar cualquier previsión o presupuestos financieros recientes, si dispone de ellos, para estimar los flujos de efectivo. Para estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, una entidad puede desear extrapolar las proyecciones basadas en ellos, utilizando para los años posteriores

escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, a menos que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

- a) Entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación, ni
- b) Cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:

- a) Una reestructuración futura a la que una entidad no se ha comprometido todavía; o
- b) Mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

La tasa (tasas) de descuento a utilizar en el cálculo del valor presente será la tasa (o tasas) antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado:

- a) Del valor temporal del dinero, y
- b) De los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

La tasa (tasas) de descuento empleadas para medir el valor en uso de un activo no reflejarán los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros para evitar una doble contabilización.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo.

Una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se reconocerá si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de la misma. La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos de la unidad, en el siguiente orden:

- a) En primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo, y
- b) A continuación, se distribuirá entre los demás activos de la unidad, de forma proporcional sobre la base del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad generadora de efectivo.

Sin embargo, una entidad no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad generadora de efectivo que esté por debajo del mayor de:

- a) Su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
- b) Su valor en uso (si se pudiese determinar); y
- c) Cero.

Cualquier importe en exceso de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del párrafo anterior, se distribuirá entre los demás activos de la unidad de forma proporcional sobre la base del importe en libros de esos otros activos.

Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía.

La plusvalía, por sí sola, no puede venderse. Tampoco genera flujos de efectivo a una entidad que sea independiente de los flujos de efectivo de otros activos.

Como consecuencia, el valor razonable de la plusvalía, no puede medirse directamente. Por lo tanto, el valor razonable de la plusvalía debe derivarse de la medición del valor razonable de las unidades generadoras de efectivo de las que la plusvalía es una parte.

Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la entidad adquiriente, que se espere, se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios,

independientemente de si se asignan o no otros activos o pasivos de la entidad adquirida a esas unidades.

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 esta se ha deteriorado o no.

Si la plusvalía no se puede distribuir a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) sobre una base no arbitraria, entonces, a efectos de comprobar la plusvalía, la entidad comprobará el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de (a) o (b):

- a) La entidad adquirida en su totalidad, si la plusvalía está relacionada con una entidad adquirida que no haya sido integrada. Por integración se entiende el hecho de que el negocio adquirido haya sido reestructurado o disuelto en la entidad que informa o en otras subsidiarias.
- b) Todo el grupo de entidades, excluyendo cualesquiera entidades que no hayan sido integradas, si la plusvalía está relacionada con una entidad que ha sido integrada.

Para aplicar este párrafo, una entidad necesitará separar la plusvalía en plusvalía relacionada con entidades que han sido integradas y la plusvalía relacionada con entidades que no han sido integradas. Así mismo, la entidad seguirá los requerimientos para las unidades generadoras de efectivo de esta sección cuando calcule el importe recuperable de la entidad adquirida o grupo de entidades y

disminuya las pérdidas por deterioro y las reversiones de los activos que pertenecen a la entidad adquirida o grupo de entidades.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor.

Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.

Para los activos distintos a la plusvalía, una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores pueda haber desaparecido o disminuido. Los indicios de que una pérdida por deterioro del valor ya no existe o puede haber disminuido, son generalmente los opuestos establecidos en los indicadores del deterioro mencionados anteriormente. Si existen cualesquiera de estos indicios, la entidad determinará si se debe revertir o no la anterior pérdida por deterioro del valor de forma total o parcial. El procedimiento para realizar esa determinación dependerá de si la anterior pérdida por deterioro del valor del activo se basó en lo siguiente:

- a) El importe recuperable de ese activo individual.
- b) El importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo.

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para un activo individual con deterioro del valor.

Cuando la anterior pérdida por deterioro del valor se basó en el importe recuperable del activo individual con deterioro del valor, se aplican los siguientes requerimientos:

- a) La entidad estimará el importe recuperable del activo en la fecha actual sobre la que se informa.

- b) Si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la entidad incrementará el importe en libros al importe recuperable, sujeto a las limitaciones descritas en el apartado (c) siguiente. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad reconocerá la reversión inmediatamente en resultados.
- c) La reversión por una pérdida del deterioro del valor no incrementará el importe en libros del activo por encima del importe en libros que habrá sido determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para el activo en años anteriores.
- d) Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, la entidad ajustará el cargo por depreciación (amortización) del activo para los periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para una unidad generadora de efectivo.

Cuando la pérdida por deterioro del valor original se basó en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, se aplicarán los siguientes requerimientos:

- a) La entidad estimará el importe recuperable de esa unidad generadora de efectivo en la fecha actual sobre la que se informa.
- b) Si el importe recuperable estimable recuperado de la unidad generadora de efectivo excede su importe en libros, ese exceso es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad distribuirá el importe de esa reversión a los activos de la unidad excepto a la plusvalía, de forma proporcional con los importes en libros de esos activos, sujeto a las limitaciones, que se describen en el apartado (c) siguiente. Esos

incrementos en el importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán inmediatamente en resultados.

- c) Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor a una unidad generadora de efectivo, la reversión no incrementará el importe en libros de ningún activo por encima del menor de:
 - i. Su importe recuperable, y
 - ii. El importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.
- d) Cualquier importe en exceso de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del aparatado (c) anterior, se distribuirá de forma proporcional entre los demás activos de la unidad generadora de efectivo, excepto la plusvalía.
- e) Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, si procede, la entidad ajustará los cargos por depreciación (amortización) de cada activo de la unidad generadora de efectivo para los periodos futuros, para distribuir el importe en libros revisado del activo menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Información a revelar.

Una entidad revelará la información requerida para cada una de las siguientes clases de activos:

- a) Inventarios.

- b) Propiedades, planta y equipos (incluidas las propiedades de inversión contabilizadas mediante el método del costo).
- c) Plusvalía.
- d) Activos intangibles diferentes de la plusvalía.
- e) Inversiones en asociadas.
- f) Inversiones en negocios conjuntos.

Una entidad revelará, para cada clase de activos indicados en el párrafo anterior la siguiente información:

- a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor, reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.
- b) El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.

Sección 28. Beneficios a los Empleados.

Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluyendo administradores y gerentes, a cambio de sus servicios. Esta sección se aplicará a todos los beneficios a empleados, excepto a los relativos a transacciones con pagos basados en acciones, que se tratan en la *Sección 26. Pagos basados en acciones*. Los cuatro tipos de beneficios a los empleados a los que se hace referencia en esta sección son:

- a) Beneficios a corto plazo a los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) cuyo pago será totalmente atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.
- b) Beneficios post-empleo, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.
- c) Otros beneficios a largo plazo para los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios post-empleo y de los beneficios por terminación) cuyo pago no vence dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.
- d) Beneficios por terminación, que son los beneficios por pagar a los empleados como consecuencia de:
 - i. La decisión de una entidad de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o
 - ii. Una decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la relación de trabajo a cambio de esos beneficios.

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados.

Una entidad reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que estos tengan derecho como resultado de servicios prestados a la entidad durante el periodo sobre el que se informa:

- a) Como un pasivo, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe pagado excede a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.
- b) Como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Beneficios a los empleados a corto plazo.

Los beneficios a corto plazo a los empleados comprenden partidas tales como las siguientes:

- a) Sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;
- b) Ausencias remuneradas a corto plazo (tales como los derechos por ausencias anuales remuneradas o las ausencias remuneradas por enfermedad) cuando se espere que tengan lugar dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en que los empleados han prestado los servicios relacionados;
- c) Participaciones en ganancias e incentivos pagaderos dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y

- d) Beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como asistencia médica, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o subvencionados).

Reconocimiento y medición- Ausencias remuneradas a corto plazo.

Una entidad puede retribuir a los empleados por ausencia por varias razones incluyendo los permisos retribuidos por vacaciones anuales y las ausencias remuneradas por enfermedad. Algunas ausencias remuneradas a corto plazo se acumulan –pueden utilizarse en periodos futuros si los empleados no usan en su totalidad a las que tienen derecho en el periodo corriente. Son ejemplos, los permisos retribuidos por vacaciones y las ausencias remuneradas por enfermedad. Una entidad reconocerá el costo esperado de las ausencias remuneradas con derecho de carácter acumulativo, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan sus derechos al disfrute de futuras ausencias remuneradas. La entidad medirá el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo por el importe adicional no descontado que la entidad espera pagar como consecuencia de los derechos no usados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa. La entidad presentará este importe como un pasivo corriente en la fecha sobre la que se informa.

Una entidad reconocerá el costo de otras ausencias remuneradas (no acumulativas) cuando estas se produzcan. La entidad medirá el costo de las ausencias remuneradas no acumulativas por el importe no descontado de los sueldos y salarios pagados o por pagar correspondientes al periodo de la ausencia.

Reconocimiento- Participación en ganancias y pagos por incentivos solo cuando:

- a) La entidad tenga una obligación implícita o actual legal de realizar estos pagos como resultado de un suceso pasado (esto significa que la entidad no tiene una alternativa más realista que la de efectuar los pagos); y
- b) Pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Beneficios- Empleo: Distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos.

Los beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:

- a) Beneficios por retiro, tales como las pensiones, y
- b) Otros beneficios posteriores al empleo, tales como los seguros de vida o los beneficios de asistencia médica.

Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al empleo se conocen como planes de beneficios post-empleo. Una entidad aplicará esta sección a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos impliquen el establecimiento de una entidad separada para la recepción de las aportaciones y el pago de los beneficios. En algunos casos, estos acuerdos surgen por acciones de la entidad incluso en ausencia de un plan documentado formal.

Los planes de beneficio post-empleo se clasifican en planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos, según sus principales términos y condiciones.

- a) Los planes de aportaciones definidas son planes de beneficios post-empleo, en los cuales una entidad paga aportaciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados, en el caso de que el fondo no disponga de suficientes

activos para pagar todos los beneficios de los empleados por los servicios que estos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores. Por tanto, el importe de los beneficios post-empleo recibidos por un empleado se determinan en función del importe de las aportaciones que haya realizado la entidad (y eventualmente también el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o una aseguradora, junto con el rendimiento obtenido por esas aportaciones.

- b) Son planes de beneficios definidos todos los planes de beneficios post-empleo distintos de los planes de aportaciones definidas. En los planes de beneficios definidos, la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores, y al riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor del esperado) y el riesgo de inversión (de que el rendimiento de los activos para financiar los beneficios sea diferente del esperado) recaen, esencialmente, en la entidad. Si las diferencias actuariales o el rendimiento de la inversión son menores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas, y viceversa, si dichas diferencias o rendimiento son mejores de lo esperado.

Beneficios post-empleo: Planes de aportaciones definidas.

Reconocimiento y medición. Una entidad reconocerá las aportaciones por pagar para un periodo:

- a) Como un pasivo, después de deducir cualquier importe ya pagado. Si los pagos por aportaciones exceden las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, la entidad reconocerá ese exceso como un activo; o

- b) Como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Beneficios post-empleo: Planes de beneficios definidos.

Reconocimiento. Al aplicar el principio de reconocimiento general a los planes de beneficios definidos, la entidad reconocerá:

- a) Un pasivo por sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos, neto de los activos del plan -su "pasivo por beneficios definido"-.
- b) El cambio neto en ese pasivo durante el periodo como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo.

Medición del pasivo por beneficios definidos. Una entidad medirá un pasivo por beneficios definidos correspondiente a sus obligaciones bajo planes de beneficios definidos por el total neto de los siguientes importes:

- a) El valor presente de sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos (sus obligaciones por beneficios definidos) en la fecha sobre la que se informa, menos
- b) El valor razonable, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) con los que las obligaciones van a ser liquidadas directamente.

Introducciones, cambios, reducciones y liquidaciones del plan.

Si se ha introducido o cambiado un plan de beneficios definido en el periodo corriente, la entidad incrementará o disminuirá su pasivo por beneficios definidos para reflejar el cambio, y reconocerá el incremento (disminución) como un gasto (ingreso) en la medición del resultado del periodo actual. Por el contrario, si se ha reducido un plan (es decir, se reducen los beneficios o el grupo de empleados

cubierto) o se liquida (la obligación del empleador se cancela completamente) en el periodo actual, la obligación por beneficios definidos deberá disminuirse o eliminarse, y la entidad reconocerá en los resultados del periodo actual la ganancia o pérdida resultante.

Activo de planes de beneficios definidos.

Si el valor presente de la obligación por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa es menor que el valor razonable de los activos del plan en esa fecha, el plan tiene un superávit. Una entidad reconocerá un superávit del plan como un activo por beneficios definidos sólo en la medida que sea capaz de recuperar el superávit mediante la reducción de las aportaciones futuras o mediante reembolsos desde el plan.

Costo de un plan de beneficios definidos.

Una entidad reconocerá el cambio neto en su pasivo por beneficios definidos durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o aportaciones del empleador, como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo. Ese costo se reconocerá por completo en resultados como un gasto, o parcialmente en resultados y parcialmente como una partida de otro resultado integral.

Reembolsos.

Si una entidad está prácticamente segura de que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para cancelar una obligación por beneficios definidos, reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a su valor razonable. En el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta), el gasto relacionado con el plan de

beneficios definidos puede presentarse neto del importe reconocido como reembolsable.

Otros beneficios a largo plazo para los empleados.

Otros beneficios a largo plazo para los empleados incluyen, por ejemplo:

- a) Las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos.
- b) Los beneficios por largos periodos de servicio.
- c) Los beneficios por invalidez de larga duración.
- d) La participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes.
- e) Los beneficios diferidos que se recibirán a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que se han ganado.

Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo y los medirá por el total neto de los siguientes importes:

- a) El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa, menos
- b) El valor razonable, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones.

Una entidad reconocerá el cambio en el pasivo de acuerdo con el costo del plan de beneficios definidos.

Beneficios por terminación del contrato.

Una entidad puede estar comprometida, por ley, por contrato u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus representantes o por una obligación implícita

basada en la práctica habitual de la misma, o por el deseo de actuar de forma equitativa; a realizar pagos (o suministrar otro tipo de beneficios) a los empleados, cuando resuelven sus contratos laborales. Estos pagos son beneficios por terminación.

Reconocimiento. Puesto que los beneficios por terminación no proporcionan a una entidad beneficios económicos futuros, una entidad los reconocerá en resultados como gasto de forma inmediata.

Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, habrá de tener en cuenta también los efectos de la reducción en los beneficios por retiro o en otro tipo de beneficios a los empleados.

Una entidad reconocerá los beneficios por terminación como un pasivo y como un gasto, solo cuando se encuentre comprometida de forma demostrable a:

- a) Rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o
- b) Proporcionar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria.

Una entidad solo está comprometida de forma demostrable con una terminación cuando tiene un plan formal detallado para efectuarla y no existe una posibilidad realista de retirar la oferta.

Medición. Una entidad medirá los beneficios por terminación por la mejor estimación del desembolso que se requiriera para cancelar la obligación en la fecha sobre la que se informa. En el caso de existir una oferta de la entidad para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación correspondientes se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.

Cuando los beneficios por terminación se deben pagar a partir de los doce meses tras el final del periodo sobre el que se informa se medirán a su valor presente descontado.

Sección 29. Impuesto a las Ganancias.

Para el propósito de esta NIIF, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto en las distribuciones a la entidad que informa.

Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros.

Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias o pérdidas fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos o pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento precedente de periodos anteriores.

Fases en la contabilización del impuesto a las ganancias:

- a) Reconocerá el impuesto corriente, medido a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales.
- b) Identificará qué activos y pasivos se esperaría que afectarán a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente.

- c) Determinará la base fiscal al final del periodo sobre el que se informa, de lo siguiente:
- i. Los activos y pasivos del apartado (b), la base fiscal de los activos y pasivos se determinará en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su importe en libros presente.
 - ii. Otras partidas que tengan una base fiscal, aunque no estén reconocidas como activos o pasivos; como por ejemplo, partidas reconocidas como ingreso o gasto que pasarán a ser impositibles o deducibles fiscalmente en periodos futuros.
- d) Calculará cualquier diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado.
- e) Reconocerá los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- f) Medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe que incluya el efecto y los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas, que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa; que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos.
- g) Reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.
- h) Distribuirá los impuestos corriente y diferido entre los componentes relacionados de resultados, otro resultado integral y patrimonio.

- i) Presentará y revelará la información requerida.

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes.

Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.

Una entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.

Una entidad medirá un pasivo o activo por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar o recuperar usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo haga.

Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes como gasto por el impuesto en resultados, excepto que el cambio atribuible a una partida de ingresos o gastos reconocida conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también deba reconocerse en otro resultado integral.

Una entidad incluirá en los importes reconocidos el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales.

Reconocimiento de impuestos diferidos.

Principio de reconocimiento general. Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la

diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos reconocidos de la entidad en estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedente de periodos anteriores.

Activos y pasivos cuya recuperación o liquidación no afectará a las ganancias fiscales. Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un pasivo, sin afectar a las ganancias fiscales, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo.

Base fiscal. La entidad determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida, de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, la base fiscal se determinará en función de la legislación fiscal que regule dicha declaración. Si la entidad presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas operaciones, la base fiscal se determinará según las legislaciones fiscales que regulen cada declaración fiscal.

La base fiscal determina los importes que se incluirán en ganancias fiscales en la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo específicamente:

- a) La base fiscal de un activo iguala al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa. Si la recuperación del activo mediante la venta no incrementa las ganancias fiscales, la base fiscal se considerará igual al importe en libros.
- b) La base fiscal de un pasivo iguala a su importe en libros menos los importes deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (o más cualesquiera importes incluidos en las ganancias fiscales) que habrían surgido si el pasivo hubiera sido liquidado por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, la base fiscal del pasivo correspondiente

es, su importe en libros menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Algunas partidas tienen base fiscal, pero no se reconocen como activos y pasivos. Por ejemplo, los costos de investigación se reconocen como un gasto cuando se incurre en ellos pero puede no permitirse su deducción al determinar la ganancia fiscal hasta un periodo futuro. Por tanto, el importe en libros de los costos de investigación es nulo y la base fiscal es el importe que se deducirá en periodos futuros. Un instrumento de patrimonio emitido por la entidad también puede dar lugar a deducciones en un periodo futuro. No existe ningún activo ni pasivo en el estado de situación financiera, pero la base fiscal es el importe de las deducciones futuras.

Diferencias temporarias. Estas surgen cuando:

- a) Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos.
- b) Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente.
- c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.

Pasivos y activos por impuestos diferidos. Una entidad reconocerá:

- a) Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incremente la ganancia fiscal en el futuro.

- b) Un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro.
- c) Un activo por impuestos diferidos para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.

A los requerimientos del párrafo anterior se aplican las siguientes excepciones:

- a) Una entidad no reconocerá 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 duración básicamente permanente, a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible.
- b) Una entidad no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas al reconocimiento inicial de la plusvalía.

Medición de impuestos diferidos.

Tasas impositivas. Una entidad medirá un activo o pasivo por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación este prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo haga.

Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia fiscal, una entidad medirá los gastos o ingresos por impuestos diferidos y los pasivos o activos por impuestos diferidos relacionados, utilizando las tasas medias aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia o pérdida fiscal de los periodos en los

que se espere que el activo por impuestos diferidos se realice o que el pasivo por impuestos diferidos se liquide.

La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el gasto por impuestos diferidos se mide utilizando la tasa impositiva de ganancias de capital.

Corrección valorativa. Una entidad reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe en libros neto iguale al importe máximo que es probable que se recupere sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.

Medición de impuestos corrientes y diferidos.

Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.

Las incertidumbres sobre si las autoridades fiscales correspondientes aceptarán los importes que la entidad les presenta afectarán al importe del impuesto corriente y del impuesto diferido. Una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos utilizando el importe medio ponderado por la probabilidad de todos los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. Los cambios en el importe medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados se basarán en información nueva, no en una nueva interpretación, por parte de la entidad, de información que estuviese anteriormente disponible.

Retenciones fiscales sobre dividendos.

Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, se les puede requerir pagar una porción de los dividendos a las autoridades fiscales en nombre de los accionistas. Estos importes, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Presentación.

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio. Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total (es decir, operaciones continuadas, operaciones discontinuadas u otro resultado integral) o en el patrimonio como la transacción u otro suceso que dio lugar al gasto por impuestos.

Separación entre partidas corrientes y no corrientes. Cuando una entidad presente activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera, no clasificará ningún activo o pasivo por impuestos diferidos como activos o pasivos corrientes.

Compensación. Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tengan derecho, exigible legalmente de compensar los importes y tengan intención de liquidarlos en términos netos o de realizar al activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Información a revelar.

Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.

Una entidad revelará separadamente, los principales componentes del gasto o ingreso por impuestos. Estos componentes pueden incluir:

- a) El gasto o ingreso por impuestos corrientes.

- b) Cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores.
- c) El importe del gasto o ingreso por impuestos diferidos relacionados con el origen y la reversión de diferencias temporarias.
- d) El importe del gasto o ingreso por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas o con la imposición de nuevos impuestos.
- e) El efecto sobre el gasto por impuestos diferidos que surja de un cambio en el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales.
- f) Los ajustes al gasto por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estado fiscal de la entidad o sus accionistas.
- g) Cualquier cambio en la corrección valorativa.
- h) El importe del gasto por impuestos, relacionado con cambios en las políticas contables y errores.

Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:

- a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados, relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.
- b) Una explicación de las diferencias significativas en los importes presentados en el estado del resultado integral y los importes presentados a las autoridades fiscales.
- c) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior sobre el que se informa.
- d) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:

- i. El importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas al final del periodo sobre el que se informa, y
 - ii. Un análisis de los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos y en las correcciones valorativas durante el periodo.
- e) La fecha de caducidad, en su caso, de las diferencias temporarias y los créditos fiscales no utilizados.

Sección 30. Conversión de la Moneda Extranjera.

Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. Esta sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación.

Moneda funcional.

Cada entidad identificará su moneda funcional. La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en la que opera dicha entidad.

El entorno económico principal en el que opera una entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Por lo tanto, los factores más importantes que una entidad considerará al determinar su moneda funcional son los siguientes:

- a) La moneda:
 - i) Que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios), y
 - ii) Del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

- b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de proporcionar bienes o

suministrar servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden estos costos).

Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

- a) La moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (emisión de instrumentos de deuda y de patrimonio).
- b) La moneda en que normalmente se conservan los importes cobrados por las actividades de operación.

Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero y al decidir si su moneda funcional es la misma que la de la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto):

- a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía.
- b) Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.
- c) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están directamente disponibles para ser remitidos a la misma.
- d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y normalmente esperadas, sin que la entidad que informa tenga que poner fondos a su disposición.

Información en moneda funcional sobre las transacciones en moneda extranjera.

Reconocimiento inicial. Una transacción en moneda extranjera es una transacción que está denominada o requiere de su liquidación en una moneda extranjera, incluyendo transacciones que surgen cuando la entidad:

- a) Compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera.
- b) Presta o toma prestados fondos, cuando los importes por pagar o cobrar se denominan en una moneda extranjera.
- c) Adquiere o dispone de activos, o incurre o liquida pasivos, denominados en una moneda extranjera.

En el momento del reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera una entidad la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.

La fecha de una transacción es la fecha en la cual una transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con esta NIIF. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción (tasa media); sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de manera significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa. Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad:

- a) Convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio al cierre;

- b) Convertirá las partidas no monetarias que se miden en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de transacción; y
- c) Convertirá las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.

Una entidad reconocerá, en los resultados del periodo en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el periodo o en periodos anteriores.

Cuando otra sección de esta NIIF requiera que se reconozca una ganancia o una pérdida procedente de una partida no monetaria en otro resultado integral, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida no monetaria se reconozca en resultados, la entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en los resultados del periodo.

Inversión neta en un negocio en el extranjero.

Una entidad puede tener partidas monetarias por cobrar o pagar a un negocio en el extranjero. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable que ocurra en el futuro previsible es, en esencia una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero. Esas partidas monetarias pueden incluir préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.

Las diferencias de cambio surgidas de una partida monetaria que forma parte de la inversión neta de un negocio en el extranjero de la entidad que informa, se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de esa entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en

el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados cuando el negocio en el extranjero sea una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán 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,

Cambio de la moneda funcional.

Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha de cambio.

La moneda funcional de una entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes que son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se determina la moneda funcional, solo puede cambiarse si se modifican esas transacciones, sucesos y condiciones subyacentes.

El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias, se tratarán como sus costos históricos.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional.

Conversión a la moneda de presentación. Una entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la de la moneda funcional de la entidad, ésta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de situación financiera a la moneda de presentación elegida.

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 la cifras comparativas), se convertirán a la fecha de cambio en la fecha de la transacción.
- c) Todas las diferencias de cambio resultantes se mostrarán en otro resultado integral.

Por razones prácticas, una entidad puede utilizar una tasa que aproxime las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, por ejemplo una tasa media del periodo, para convertir las partidas de ingreso y gasto.

Información a revelar.

Una entidad revelará la siguiente información:

- a) El importe de las diferencias de cambio, reconocidas en los resultados durante el periodo, con excepción de las procedentes de instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con las *secciones 11 y 12*.
- b) El importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo.

Sección 31. Hiperinflación.

Esta sección se aplicará a una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria. Requiere que una entidad prepare los estados financieros que hayan sido ajustados por los efectos de la hiperinflación.

Economía hiperinflacionaria.

Todos los importes de los estados financieros de una entidad, 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

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.

Procedimientos para reexpresar los estados financieros al costo histórico.

Estado de situación financiera. Los importes del estado de situación financiera, no reexpresados en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa, se reexpresarán utilizando un índice general de precios.

Las partidas monetarias no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente al cierre del periodo sobre el que se informa. Son partidas monetarias el dinero mantenido y las partidas a recibir o pagar en metálico.

Los activos y pasivos vinculados mediante acuerdos de cambios en los precios, tales como bonos y préstamos indexados, se ajustarán en función del acuerdo y se presentarán con este importe ajustado, en el estado de situación financiera reexpresado.

Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario:

- a) Algunas partidas no monetarias se registrarán según sus importes corrientes al final del periodo sobre el que se informa, tales como el valor neto realizable o el valor razonable, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos serán reexpresados.
- b) La mayoría de los activos no monetarios se registrarán al costo, o al costo menos la depreciación; por ello se reexpresarán en importes corrientes en su fecha de adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación, se determinarán aplicando a su costo histórico y a la depreciación acumulada la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el final del periodo sobre el que se informa.
- c) El importe reexpresado de una partida no monetaria se reducirá, de acuerdo con la *Sección 27. Deterioro del valor de los activos*, cuando exceda su importe recuperable.

Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta sección, los componentes del patrimonio, excepto las ganancias acumuladas, se reexpresarán aplicando un índice general de precios desde las fechas en que fueron aportados los componentes o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Las ganancias acumuladas reexpresadas se derivarán a partir del resto de importes del estado de situación financiera.

Al final del primer periodo y en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio, aplicando un índice general de precios desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación, si es posterior. Los cambios habidos, durante el periodo, en el patrimonio se revelarán de acuerdo con la *Sección 6. Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas*.

Estado del resultado integral y estado de resultados. Todas las partidas del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) se presentarán 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 flujos de efectivo. Una entidad expresará todas las partidas del estado flujos de efectivo, en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa.

Ganancias o pérdidas en la posición monetaria neta. En un periodo de inflación, una entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo, y una entidad con un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo, en la medida en que esos activos y pasivos no estén vinculados a un índice de precios. Una entidad incluirá en resultados la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias. Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y una entidad debe preparar y presentar los estados financieros elaborados de acuerdo con lo establecido en esta sección, los importes expresados en la moneda de presentación al final del periodo anterior a aquel sobre el que se informa, se utilizará como base para los importes en libros de los estados financieros posteriores.

Información a revelar.

La entidad a la que sea aplicable esta sección revelará lo siguiente:

- a) El hecho de que los estados financieros y otros datos del periodo anterior han sido reexpresados para reflejar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional.
- b) La identificación y el nivel del índice general de precios, en la fecha sobre la que se informa y las variaciones durante el periodo corriente y el anterior.
- c) El importe de la ganancia o pérdida en las partidas monetarias.

Sección 32. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Esta sección define los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa y establece los principios para el reconocimiento. Medición y revaluación de esos hechos.

Definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa son todos los hechos, favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Existen dos tipos de hechos:

- a) Los que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste).
- 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).

Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa incluirán todos los hechos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su publicación, incluso si esos hechos tienen lugar después del anuncio público de los resultados de otra información financiera específica.

Reconocimiento y medición.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informan que implican ajuste. Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros incluyendo la información a revelar relacionada, para los hechos que impliquen ajuste y hayan ocurrido después del periodo sobre el que se informa.

Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste, y por tanto requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o que reconozcan partidas no reconocidas con anterioridad:

- a) La resolución de un litigio judicial, después del periodo sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. La entidad ajustará cualquier provisión reconocida con posterioridad respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la *Sección 21. Provisiones o contingencias*, o reconocerá una nueva provisión.
- b) La recepción de información, después del periodo sobre el que se informa, que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo sobre el que se informa, o de que el importe de una pérdida por deterioro del valor anteriormente reconocido para ese activo necesitará ajustarse.
- c) La determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del costo de activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa.
- d) La determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del importe de la participación de las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la entidad tiene una obligación implícita o de carácter legal, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha.
- e) El descubrimiento de fraudes o errores que muestren que los estados financieros eran incorrectos.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste.

Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa si estos hechos no implican ajuste.

Son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:

- a) 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.
- b) Un importe que pase a ser exigible como resultado de una sentencia o una resolución favorable de un litigio legal en la fecha sobre la que se informa, pero antes de que se publiquen los estados financieros.

Dividendos. Si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de patrimonio después del final del periodo sobre el que se informa, no reconocerá estos dividendos como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa. El importe del dividendo se puede presentar como un componente segregado de ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar.

Fecha de autorización de la publicación. Una entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación y quién concedió esa autorización. Si los propietarios de la entidad u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad revelará este hecho.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste. Una entidad revelará la siguiente información:

- a) La naturaleza del hecho.
- b) Una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento de que no se puede realizar esta estimación.

Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste, si bien por lo general darían lugar a revelar información; la información a revelar reflejará información conocida después del periodo sobre el que se informa pero antes de que se autorice la publicación de los estados financieros:

- a) Una combinación de negocios importante o la disposición de una subsidiaria importante.
- b) El anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación.
- c) Las compras de activos muy importantes, las disposiciones o planes para la disposición de activos, o la expropiación de activos importantes por parte del gobierno.
- d) La destrucción por incendio de una planta de producción importante.
- e) El anuncio, o el comienzo de la ejecución, de una reestructuración importante.
- f) Las emisiones o recompra de la deuda o los instrumentos de patrimonio de una entidad.
- g) Los cambios anormalmente grandes en los precios de los activos o en las tasas de cambio de la moneda extranjera.
- h) Los cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas, que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.

- i) La asunción de compromisos o pasivos contingentes significativos, por ejemplo, al emitir garantías significativas.
- j) El inicio de los litigios importantes exclusivamente como consecuencia de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Sección 34. Actividades Especiales.

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 informa, 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 esta NIIF 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. Si una entidad tuviera acceso a mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
- b) Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
 - (i) El precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del periodo sobre el que se informa.
 - (ii) Los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y
 - (iii) Las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.
- c) En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en los apartados (a) o (b) pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Una entidad considerará las razones de esas diferencias, para llegar a la estimación más fiable del valor

razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

- d) En algunas circunstancias, el valor razonable puede ser fácilmente determinable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado, aún cuando no haya disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. Una entidad considerará si el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo descontados a una tasa corriente de mercado da lugar a una medición fiable del valor razonable.

Información a revelar – modelo del valor razonable.

Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:

- a. Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- b. Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos.
- c. Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:
 1. La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta.
 2. Los incrementos procedentes de compras.
 3. Los decrementos procedentes de la cosecha o recolección.
 4. Los incrementos procedentes de combinaciones de negocios.
 5. Las diferencias netas de cambio que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, y de la

conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa.

6. Otros cambios.

Medición – modelo del costo. La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

La entidad medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la *Sección 13* u otras secciones de esta NIIF.

Información a revelar – modelo del costo.

Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:

- a. Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- b. Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable.
- c. El método de depreciación utilizado.
- d. Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- e. El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

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 2*.

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 presentar 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 de acuerdo.

Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios:

- (a) En una, el operador recibe un activo financiero – un derecho incondicional por contrato de recibir un importe de efectivo específico o determinable u otro activo financiero por parte del gobierno, a cambio de la construcción o actualización de un activo del sector público, y posteriormente de operar y mantener el activo durante un determinado periodo de tiempo. Esta categoría incluye las garantías del gobierno de pagar cualquier diferencia negativa entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables.

(b) En la otra, el operador recibe un activo intangible – un derecho de cobrar por el uso de un activo del sector público que construye o actualiza, y posteriormente opera y mantiene por un determinado periodo de tiempo. Un derecho de cobrar a los usuarios no es un derecho incondicional de recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso que el público haga del servicio.

Algunas veces, un acuerdo individual puede contener ambos tipos: en la medida en que el gobierno concede una garantía incondicional de pago para la construcción del activo del sector público, el operador tiene un activo financiero y, en la medida en que el operador tiene que confiar en que el público use el servicio para obtener el pago, el operador tiene un activo intangible.

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.

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.

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*.

Sección 35. Transición a las NIIF para las PYMES.

Esta Sección se aplicará a una entidad que adopte por primera vez las NIIF para las PYMES, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales u en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.

Una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la NIIF para PYMES deja de usarla durante uno o más periodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a nueva adopción.

Adopción por primera vez.

Una entidad que adopte por primera vez la NIIF para PYMES aplicará esta sección en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF.

Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la NIIF para las PYMES. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF son los primeros estados de una entidad si, por ejemplo, la misma:

- a. No presentó estados financieros en los periodos anteriores:
- b. Presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que nos son coherentes con todos los aspectos de esta NIIF: o
- c. Presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.

Una entidad debe revelar, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comprable. Por ello la fecha de transición a la NIIF para las PYMES de una entidad es el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Procedimiento para preparar los estados financieros en la fecha de transición.

Una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

- a. Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para PYMES;
- b. No reconocer partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;
- c. Reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta NIIF; y
- d. Aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a esta NIIF pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la

fecha de transición a esta NIIF. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

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 ninguna de las siguientes transacciones:

- (a) Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros. Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de contabilidad aplicado por la entidad con anterioridad antes de la fecha de transición no deben reconocerse tras la adopción de la NIIF para las PYMES. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la NIIF para las PYMES en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubiera sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la entidad, una entidad tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja en el momento de la adopción de la NIIF para las PYMES, o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.
- (b) Contabilidad de coberturas. Una entidad no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las relaciones de coberturas que todavía existan en la fecha de transición, la entidad seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones establecidas.
- (c) Estimaciones contables.
- (d) Operaciones discontinuadas.

- (e) Medición de participaciones no controladoras. Los requerimientos para distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán de forma prospectiva a partir de la fecha de transición a la NIIF para PYMES (o a partir de la primera fecha en que se aplique esta NIIF para reexpresar las combinaciones de negocios).

Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:

- a. Combinaciones de negocios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la *Sección 19*, a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta NIIF. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la mencionada sección, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.
- b. Transacciones con pagos basados en acciones. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no está obligada a aplicar la *Sección 26* a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta NIIF, ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta NIIF-
- c. Valor razonable como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.
- d. Revaluación como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA

anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revelación.

- e. Diferencia de conversión acumuladas. *La sección 30. Conversión de Moneda Extranjera* requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de transición a la NIIF para PYMES (es decir, aplicar el método de “nuevo comienzo”).
- f. Estados financieros separados. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladoras de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:
 - (i) Al costo menos el deterioro del valor, o
 - (ii) Al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá esta inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes:

1. El costo determinado de acuerdo con la *Sección 9*, o
 2. El costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anterior en esa fecha.
- g. Instrumentos financieros compuestos. Una entidad debe separar un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una entidad que adopta por primera

vez las NIIF no necesitará separar estos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta NIIF.

- h. Impuestos diferidos. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF reconozca, en la fecha de transición a las NIIF para PYMES, activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado.
- i. Acuerdos de concesión de servicios. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique los acuerdos de concesión de servicios, la contabilización – modelo del activo financiero, contabilización – modelo del activo intangible y los ingresos de actividades ordinarias de operación, a los acuerdos de concesión de los servicios realizados antes de la fecha de transición a esta NIIF.
- j. Actividades de extracción. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, por el importe determinado según PCGA anteriores. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta NIIF, de acuerdo con la *Sección 27*.
- k. Acuerdos que contienen un arrendamiento. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la NIIF para PYMES, contiene un arrendamiento sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor.

- I. Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo. El costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo, utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a las NIIF para las PYMES, en lugar de en la fecha en que surgió inicialmente la obligación.

Cuando sea impracticable para una entidad la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos, la entidad aplicará los procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición. Para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en periodos anteriores que no sean comparables con datos del periodo anterior en que prepara sus estados financieros conforme a esta NIIF. Si es impracticable para una entidad proporcionar cualquier información a revelar requerida por esta NIIF para cualquiera de los periodos anteriores al periodo en el que prepara sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF, revelará dicha omisión.

Información a revelar.

Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES. Una entidad explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad.

Conciliaciones. Para cumplir con lo mencionado anteriormente, los primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF de una entidad incluirá:

- (a) Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.

(b) Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con esta NIIF, para cada una de las siguientes fechas:

1. La fecha de transición a esta NIIF; y
2. El final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

(c) Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta NIIF para ese mismo periodo.

Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas en los incisos (b) y (c) anteriores, distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.

Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

3.3. *Apartado. Secciones no incluidas.*

Las siguientes secciones serán mencionadas brevemente en este apartado ya que como mencionamos en la introducción, se realizó la síntesis de acuerdo a las secciones que son aplicables a la estructura y/o situación actual de la empresa a la que se le está proponiendo la implementación de las NIIF para PYMES.³⁵

Sección 9. Estados financieros consolidados y separados.

Esta sección define las circunstancias en las que una entidad presenta estados financieros consolidados y los procedimientos para la preparación de esos estados. También incluye una guía sobre estados financieros separados y estados financieros combinados.

Sección 11. Instrumentos financieros básicos y Sección 12. Otros temas relacionados con instrumentos financieros.

Ambas secciones tratan del reconocimiento, baja en cuentas, medición o información a revelar de los instrumentos financieros (activos financieros y pasivos financieros). La *sección 11* se aplica a los instrumentos financieros básicos y es relevante para todas las entidades. La *sección 12* se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una entidad solo realiza transacciones con instrumentos financieros básicos, la *sección 12* no será aplicable. Sin embargo, incluso las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos considerará el alcance de la *sección 12* para asegurarse de que están exentas.

Sección 14. Inversiones en asociadas.

Esta sección se aplicará a la contabilización de las 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.

³⁵ Para profundizar más en el tema véase la NIIF para PYMES.

Sección 15. Inversiones en negocios conjuntos.

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.

Sección 22. Pasivos y patrimonio.

Esta sección establece los principios para clasificar los instrumentos financieros como pasivos o como patrimonio, y trata la contabilización de los instrumentos de patrimonio emitidos para individuos u otras partes que actúan en capacidad de inversores en instrumentos de patrimonio (es decir, en calidad de propietarios).

Sección 33. Información a revelar sobre partes relacionadas.

Esta sección requiere que una entidad incluya la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que sus situación financiera y su resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.

3.4. Equivalencias.

| Sección No. | NIIF para PYMES | Normas de Información Financiera Mexicanas | |
|--------------------|--|---|---|
| 2 | Conceptos y principios generales. | A-4 | <i>Características cualitativas de los estados financieros.</i> |
| | | A-5 | <i>Elementos básicos de los estados financieros.</i> |

NIIF Sección 2

Conceptos y principios generales.

Característica fundamental.

Utilidad de la información financiera

Características cualitativas de los estados financieros.

1. **Comprensibilidad.**
2. **Relevancia.**
3. **Materialidad.**
4. **Fiabilidad.**
5. **Esencia sobre la forma.**
6. **Prudencia.**
7. **Integridad.**
8. **Comparabilidad.**
9. **Oportunidad.**
10. **Equilibrio entre el costo y el beneficio.**

NIF A-4

Características cualitativas de los estados financieros.

Característica fundamental.

Utilidad de la información financiera

Características primarias.

1. **Confiabilidad.**
2. **Relevancia.**
3. **Comprensibilidad.**
4. **Comparabilidad.**

Características secundarias.

Confiabilidad.

1. **Veracidad.**
2. **Responsabilidad.**
3. **Objetividad.**
4. **Verificabilidad.**
5. **Información suficiente.**

Relevancia

1. **Posibilidad de predicción y confirmación.**
2. **Importancia relativa.**

Restricciones a las características cualitativas.

1. **Oportunidad.**
2. **Relación entre costo beneficio.**
3. **Equilibrio entre características cualitativas.**

NIF Sección 2

Conceptos y principios generales.

Patrimonio.

Es la parte residual de los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos; se puede subclasificar en el estado de situación financiera, por ejemplo, en una sociedad por acciones, las subclasificaciones pueden incluir fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas y ganancias o pérdidas reconocidas directamente en el patrimonio.

NIF A-5

Elementos básicos de los estados financieros.

Capital contable o patrimonio contable

El concepto de capital contable es utilizado para las entidades lucrativas, y el de patrimonio contable, para las entidades con propósitos no lucrativos, sin embargo, para efectos de esta normatividad ambos se definen en los términos.

Definición.

Es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Tipos de capital contable.

El capital contable de la entidades lucrativas se clasifica de acuerdo en su origen en:

- a) Capital contribuido, conformado por las aportaciones de los propietarios de la entidad.*
- b) Capital ganado, conformado por las utilidades y pérdidas integrales acumuladas, así como, por las reservas creadas por los propietarios de la entidad.*

| Sección No. | NIIF para PYMES | Normas de Información Financiera Mexicanas | |
|--------------------|---|---|--|
| 3 | Presentación de estados financieros. | A-2 | <i>Postulados Básicos</i> |
| | | A-3 | <i>Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.</i> |
| | | A-7 | <i>Presentación y revelación.</i> |

NIIF Sección 3.

NIIF A-2 Postulados Básicos

| | |
|--|--|
| Hipótesis de negocio en marcha. | Postulado básico: Negocio en marcha. |
| Frecuencia de información. | Postulado básico: Devengación contable/Periodo contable. |
| Uniformidad en la presentación. | Postulado básico: Consistencia. |

NIIF Sección 3.

Conjunto completo de estados financieros.

1. Estado de situación financiera.
2. Una u otra de las siguientes informaciones:
 - a) Estado de resultado integral.
 - b) Estado de resultados.
3. Estado de cambios en el patrimonio.
4. Estado de flujos de efectivo.
5. Notas.

NIIF A-3 Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros

Estados financieros básicos.

1. Estado de situación financiera.
2. Estado de resultados.
3. Estado de variaciones en el capital contable.
4. Estado de flujos de efectivo.
5. Notas.

NIIF Sección 3 y NIF A-7.

No existen grandes cambios con respecto a la *NIIF A-7 Presentación y Revelación*, de acuerdo con la *NIIF Sección 3. Presentación de estados financieros se revelará la siguiente información:*

- f. El nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su nombre desde el final del periodo precedente.
- g. Si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades.
- h. La fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros.
- i. La moneda de presentación, tal como se define en la *Sección 30. Conversión de moneda extranjera*.
- j. El grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.

TABLA DE EQUIVALENCIAS.

| Sección No. | NIIF para PYMES | NIF | Normas de Información Financiera Mexicanas. |
|--------------------|--|-------------------|---|
| 4 | <i>Estado de situación financiera.</i> | A-5 | <i>Elementos básicos de los estados financieros.³⁶</i> |
| 5 | <i>Estado de resultado integral y estado de resultados.</i> | A-5 | <i>Elementos básicos de los estados financieros.³⁷</i> |
| 6 | <i>Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultado integral y ganancias acumuladas.</i> | A-5 B-3 B-4 | <i>Elementos básicos de los estados financieros. Estado de resultados. Estado de Cambios en el Capital Contable³⁸</i> |
| 7 | <i>Estado de flujos de efectivo.</i> | A-5 B-2 | <i>Elementos básicos de los estados financieros. Estado de flujos de efectivo</i> |
| 8 | <i>Notas a los estados financieros.</i> | A-7 | <i>Presentación y revelación.</i> |
| 9 | <i>Estados financieros consolidados y separados.</i> | B-8 | <i>Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones.</i> |
| 10 | <i>Políticas contables, estimaciones y errores.</i> | B-1 | <i>Cambios contables y correcciones de errores.</i> |
| 11 | <i>Instrumentos financieros básicos.</i> | C-2 | <i>Instrumentos financieros.</i> |
| 12 | <i>Otros temas relacionados con los instrumentos financieros</i> | C-10 C-12 | <i>Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura. Instrumentos financieros con características de pasivo, capital o ambos</i> |

³⁶ Para 2013 será NIF B-6. Estado de situación financiera.

³⁷ En 2013, NIF B-3. Estado de resultado integral.

³⁸ Desde 2013, NIF B-4. Estado de cambios en el capital contable.

| Sección No. | NIIF para PYMES | NIF | Normas de Información Financiera Mexicanas. |
|--------------------|---|---------------------|---|
| 13 | <i>Inventarios.</i> | C-4 | <i>Inventarios.</i> |
| 14 | <i>Inversión en asociadas.</i> | ---- | ---- |
| 15 | <i>Inversiones en negocios conjuntos.</i> | ---- | ---- |
| 16 | <i>Propiedades de inversión.</i> | C-6 | <i>Inmuebles, maquinaria y equipo.</i> |
| 17 | <i>Propiedades planta y equipo</i> | C-6 | <i>Inmuebles maquinaria y equipo.</i> |
| 18 | <i>Activos intangibles distintos de la plusvalía.</i> | C-8 | <i>Activos intangibles.</i> |
| 19 | <i>Combinaciones de negocios y plusvalía.</i> | B-7 | <i>Adquisición de negocios.</i> |
| 20 | <i>Arrendamientos.</i> | D-5 | <i>Arrendamientos.</i> |
| 21 | <i>Provisiones y contingencias.</i> | C-9 | <i>Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos</i> |
| 22 | <i>Pasivos y patrimonio.</i> | C-9 C-11 C-12 | <i>Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos. Capital contable. Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos</i> |
| 23 | <i>Ingresos de actividades ordinarias.</i> | C-3 D-7 | <i>Cuentas por cobrar. Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital.</i> |
| 24 | <i>Subvenciones del gobierno.</i> | E-2 | <i>Ingresos y contribuciones recibidas por entidades con propósitos no lucrativos, así como contribuciones otorgadas por las mismas.</i> |

| Sección No. | NIIF para PYMES | NIF | Normas de Información Financiera Mexicanas. |
|--------------------|--|------------|---|
| 25 | <i>Costos por préstamos.</i> | ---- | ---- |
| 26 | <i>Pagos basados en acciones.</i> | ---- | ---- |
| 27 | <i>Deterioro del valor de los activos.</i> | C-15 | <i>Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición.</i> |
| 28 | <i>Beneficios a los empleados.</i> | D-3 | <i>Beneficios a los empleados.</i> |
| 29 | <i>Impuesto a las ganancias.</i> | D-4 | <i>Impuestos a la utilidad.</i> |
| 30 | <i>Conversión de la moneda extranjera.</i> | B-15 | <i>Conversión de monedas extranjeras.</i> |
| 31 | <i>Hiperinflación</i> | B-10 | <i>Efectos de la inflación.</i> |
| 32 | <i>Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.</i> | B-13 | <i>Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros.</i> |
| 33 | <i>Información a revelar sobre partes relacionadas.</i> | C-13 | <i>Partes relacionadas.</i> |
| 34 | <i>Actividades especiales</i> | E-1 | <i>Agricultura (actividades agropecuarias)</i> |
| 35 | <i>Transición a la NIIF para las PYMES</i> | ---- | ---- |

Capítulo 4.

APLICACIÓN DE LA NIIF PARA PYMES.

4. ANTECEDENTES DE LA EMPRESA IMPORTADORA X, S.A. DE C.V.

- La empresa Importadora X, S.A. de C.V. inicia operaciones el 12 de febrero de 2001.
- Es una sociedad conformada por cinco accionistas, un nacional y cuatro de origen extranjero, sin embargo todos ellos cuentan con residencia en el país. La constitución del capital es 95% extranjero y 5% nacional, no obstante, la empresa se maneja bajo el concepto de 100% capital nacional.
- Esta empresa se dedica a la importación de maquinaria industrial, tal como: máquinas de inyección de plástico, máquinas de inyección de aluminio, tornos electrónicos entre otros.
- El 95% de las ventas es de maquinaria importada.
- El 5% de las ventas es por maquinaria usada.
- El 2% de los ingresos se obtiene por los servicios proporcionados.
- Dentro de sus principales clientes encontramos a Nissan Mexicana, Fantasías Miguel, Chrysler de México, y Cartier entre otros.
- Además vende a clientes extranjeros en países como Perú, Brasil, Ecuador, Bolivia, Colombia, Argentina y Chile.
- El fundador quien es socio mayoritario y su hijo quién también es accionista son ingenieros industriales, es por esta razón que brindan atención directa a sus clientes, indicando que maquinaria es más adecuada para ellos.
- El proveedor con el que se realiza la mayor parte de sus compras es taiwanés, con el cual han logrado encontrar calidad y un precio adecuado, esto le resulta favorable ya que la maquinaria que comercializan resulta ser sumamente costosa.

- Manejan todas sus operaciones de créditos/financiamientos en dólares. Fijan el tipo de cambio con clientes y proveedores.
- Las ventas son realizadas principalmente por el accionista mayoritario.
- El proceso de venta inicia cuando el cliente contacta a la empresa, el personal acude a las instalaciones para corroborar que el pedido sea realmente lo que necesitan. Brindan asesoría desde la necesidad del cliente hasta que la maquinaria entra en operación.
- Comercializan únicamente con maquinaria que no afecte al medio ambiente.
- Estados financieros para presentación en el extranjero revelados en dólares.
- Información financiera para efectos fiscales se presenta en moneda nacional.
- La empresa se encuentra registrada en el padrón de importadores.

a. Información financiera.

Balance General 2010 y 2011

Importadora X, S.A. de C.V.

Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2011

(Cifras en miles de pesos)

| Activo | 2011 | 2010 |
|--|--------------------------|--------------------------|
| Bancos | \$ 9,156,239 | \$ 9,728,244 |
| Inversiones Temporales | 1,166,400 | 1,080,000 |
| Cuentas por cobrar | 7,116,000 | 180,000 |
| Inventario | 825,000 | 825,000 |
| Pagos Anticipados | 123,000 | 123,000 |
| <i>Suma Activo Circulante</i> | <u>18,386,639</u> | <u>11,936,244</u> |
| <i>Propiedades, planta y equipo (Neto)</i> | | |
| Costo de adquisición | 2,070,000 | 2,070,000 |
| Depreciación acumulada | 325,584 | 212,584 |
| <i>Neto</i> | <u>1,744,416</u> | <u>1,857,416</u> |
| Gastos de Organización | 10,000 | 10,000 |
| Amortización Acumulada | 2,917 | 1,917 |
| <i>Neto</i> | <u>7,083</u> | <u>8,083</u> |
| Total de activos | 20,138,138 | 13,801,743 |
| Pasivo | | |
| Impuestos por Pagar | 1,403,520 | 1,002,005 |
| Proveedores | 4,110,000 | 0 |
| Acreedores Diversos | 50,000 | 1,500,000 |
| Total de pasivos | <u>5,563,520</u> | <u>2,502,005</u> |
| Capital Contable | | |
| Capital Social | 6,800,000 | 6,800,000 |
| Pérdidas Acumuladas | 0 | 0 |
| Utilidades Acumuladas | 4,274,751 | 3,847,272 |
| Utilidad del ejercicio | 3,111,136 | 427,479 |
| Reserva Legal | 388,731 | 224,987 |
| Total de capital contable | <u>14,574,618</u> | <u>11,299,738</u> |
| Total pasivo y capital contable | <u>20,138,138</u> | <u>13,801,743</u> |

Estado de resultados 2010 y 2011

Importadora X, S.A. de C.V.

Estados de Resultados
(Cifras en miles de pesos)

| | 31 Dic. 2011 | 31 Dic. 2010 |
|--|--------------------------------|--------------------------------|
| Ventas | 11,856,000 | 7,136,000 |
| Ingresos por Servicios | 450,000 | 80,000 |
| Ingresos por Arrendamiento | 60,000 | 450,000 |
| <i>Suma Ingresos</i> | <u>12,366,000</u> | <u>7,666,000</u> |
| Costo de Ventas | <u>7,410,000</u> | <u>4,460,000</u> |
| <i>Utilidad Bruta</i> | <u>4,956,000</u> | <u>3,206,000</u> |
| Gastos de Administración | 200,000 | 70,000 |
| Amortización del ejercicio | 1,000 | 1,000 |
| Depreciación del ejercicio | 113,000 | 112,667 |
| <i>Suma de gastos</i> | <u>314,000</u> | <u>183,667</u> |
| <i>Utilidad (pérdida) de Operación</i> | 4,642,000 | 3,022,333 |
| RIF | | |
| Productos Financieros | 86,400 | 80,000 |
| Gastos Financieros | 0 | 150,350 |
| | <u>86,400</u> | <u>-70,350</u> |
| <i>Utilidad (pérdida) después del financiamiento</i> | 4,728,400 | 2,951,983 |
| Otros gastos | <u>50,000</u> | <u>1,500,000</u> |
| <i>Utilidad (pérdida) antes de impuestos</i> | 4,678,400 | 4,451,983 |
| Impuestos por pagar | 1,403,520 | 1,002,005 |
| <i>Utilidad (pérdida) Neta del ejercicio</i> | <u><u>3,274,880</u></u> | <u><u>3,449,978</u></u> |

Estado de Flujos de Efectivo 2011.

Importadora X, S.A. de C.V.

Estado de Flujo de efectivo por el Método Indirecto

del 1 de enero al 31 de diciembre del 2011

| | | |
|--|---|------------------|
| Flujo de Efectivo por Actividad en Operación: | | |
| | Utilidad neta o Perdida Neta de Edo. de resultados | 3,274,880 |
| Mas: | Partidas que no generaron erogación de recursos | 114,000 |
| | Depreciaciones | 113,000 |
| | Amortizaciones | 1,000 |
| Mas: | Disminución de activos | 0 |
| Mas: | Aumentos de Pasivos | 4,511,515 |
| | Proveedores | 4,110,000 |
| | Impuestos corrientes por pagar | 401,515 |
| Mas: | Pérdidas por ventas de Inversiones | 0 |
| Menos: | Aumentos de Activos | 7,022,400 |
| | Cuentas por cobrar | 6,936,000 |
| | Inversiones temporales | 86,400 |
| Menos: | Disminución de pasivos | 1,450,000 |
| | Acreeedores diversos | 1,450,000 |
| Menos: | Utilidad por Venta de Inversiones | 0 |
| | | 0 |
| | Flujo de Efectivo neto por Actividad de Operación | -572,005 |
| Flujo de Efectivo por Actividad en Inversión | | |
| Mas: | Efectivo Recibido por la venta de Inversiones | 0 |
| Menos: | Efectivo pagado por compra o aumento de Inversión | 0 |
| | Flujo de Efectivo neto por Actividad de Inversión | 0 |
| Flujo de Efectivo por Actividad de Financiamiento | | |
| Mas: | Efectivo recibido por Financiamiento | |
| Menos: | Efectivo pagado por Financiamiento | 0 |
| | Flujo de Efectivo neto por Actividad de Financiamiento | 0 |
| | Aumento en efectivo | -572,005 |
| | Efectivo al inicio del año | 9,728,244 |
| | Efectivo al final del periodo | 9,156,239 |

b. Estados financieros según NIIF para PYMES.

Balance General 2010 y 2011

Importadora X, S.A. de C.V.

Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2011

(pesos mexicanos)

| | 2011 | 2010 |
|--------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| ACTIVOS | | |
| <i>Activos Corrientes</i> | | |
| Efectivo | 9,156,239 | 9,728,244 |
| Cuentas por cobrar | 7,116,000 | 180,000 |
| Inversiones temporales | 1,166,400 | 1,080,000 |
| Pagos anticipados | 123,000 | 123,000 |
| Inventarios | 825,000 | 825,000 |
| | <u>18,386,639</u> | <u>11,936,244</u> |
| <i>Activos no Corrientes</i> | | |
| Propiedades, planta y equipo | 1,751,499 | 1,865,499 |
| | <u>1,751,499</u> | <u>1,865,499</u> |
| Activos Totales | <u>20,138,138</u> | <u>13,801,743</u> |
| PASIVOS Y PATRIMONIO | | |
| <i>Pasivos Corrientes</i> | | |
| Acreedores comerciales | 50,000 | 1,500,000 |
| Proveedores | 4,110,000 | 0 |
| Impuestos corrientes por pagar | 1,403,520 | 1,002,005 |
| Pasivos Totales | <u>5,563,520</u> | <u>2,502,005</u> |
| <i>Patrimonio</i> | | |
| Capital en acciones | 6,800,000 | 6,800,000 |
| Utilidades Acumuladas | 4,274,751 | 3,847,272 |
| Pérdidas Acumuladas | 0 | 0 |
| Utilidad del ejercicio | 3,111,136 | 427,479 |
| Reserva legal | 388,731 | 224,987 |
| | <u>14,574,618</u> | <u>11,299,738</u> |
| | <u>20,138,138</u> | <u>13,801,743</u> |

Estado del Resultado Integral.

Importadora X, S.A. de C.V.

*Estado del resultado integral y ganancias acumuladas para el año que
termina el 31 de diciembre de 2011
(pesos mexicanos)*

| | 2011 | 2010 |
|--|-------------|-------------|
| Ingresos de actividades ordinarias | 12,366,000 | 7,666,000 |
| Costo de Ventas | 7,410,000 | 4,460,000 |
| Ganancia Bruta | 4,956,000 | 3,206,000 |
| Otros Ingresos | 86,400 | 80,000 |
| Gastos de Administración | -314,000 | -183,667 |
| Otros Gastos | -50,000 | -1,500,000 |
| Costos Financieros | 0 | -150,350 |
| Ganancia antes de Impuestos | 4,678,400 | 1,451,983 |
| Gasto por Impuesto a las Ganancias | -1,403,520 | -1,002,005 |
| Ganancia del año | 3,274,880 | 449,978 |
| Pérdida del año | 0 | 0 |
| Ganancias acumuladas al comienzo del año | 4,274,751 | 3,847,272 |
| Pérdidas acumuladas al comienzo del año | 0 | 0 |
| Ganancias acumuladas al final del año | 7,549,631 | 4,297,250 |

Estado de Flujo de Efectivo 2011.

Importadora X, S.A. de C.V.
Estado de Flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 2011
(Método indirecto)
(Pesos mexicanos)

Flujos de efectivo por actividades de operación

Ganancia del año 3,274,880

Ajustes por ingresos y gastos que no requirieron uso de efectivo:

Costos financieros que no requirieron uso de efectivo 0

Gasto por impuesto a las ganancias que no requirió uso de efectivo 0

Depreciaciones de propiedades, planta y equipo 113,000

Pérdida por deterioro 0

Amortización Intangibles 1,000

Flujo de efectivo incluidos en actividades de inversión

Ganancia por la venta de equipo 0

Cambios en activos y pasivos de operación

Aumento en deudores comerciales y otras cuentas por cobrar 7,022,400

Aumento en inventarios 0

Aumento en proveedores 4,110,000

Disminución en acreedores comerciales -1,450,000

Efectivo neto proveniente de actividades de operación -973,520

Flujos de efectivo por actividades de inversión

Cobros por venta de equipo 0

Efectivo neto utilizado en actividades de inversión 0

Flujos de efectivo por actividades de financiación

Impuestos a favor

IETU 0

Efectivo neto utilizado en actividades de financiación 0

Disminución neto en el efectivo y equivalentes al efectivo -973,520

Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año 9,728,244

Impuestos a las ganancias pagados en efectivo 401,515

Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año **9,156,239**

c. Conclusiones. Comparación NIIF PYME/ NIF mexicanas.

Sección 1 Pequeñas y Medianas Entidades y Sección 2. Conceptos y Principios Fundamentales.

La sección 1 enmarca el concepto de pequeñas y medianas entidades, indicando las características que estas deben poseer para ser consideradas como tales, encontramos por ejemplo que no tienen la obligación pública de rendir cuentas y cumplir con sus estados financieros únicamente con el propósito de brindar información general a los usuarios externos.

Por su parte la sección 2 nos habla de los conceptos y principios generales a tratar por esta NIIF, así como el objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades. Dentro de las características cualitativas que esta NIIF menciona encontramos las de comprensibilidad, relevancia, materialidad e importancia relativa, fiabilidad, la esencia sobre la forma, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad y equilibrio entre costo y beneficio, las cuales notamos que no son muy distintas de las mencionadas en la *NIF A-4 Características cualitativas de los estados financieros* (como características primarias tenemos confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidad, como características secundarias, encontramos veracidad, responsabilidad, objetividad, verificabilidad, información suficiente, posibilidad de predicción y verificación e importancia relativa).

Mientras que en la *NIF A-5. Elementos básicos de los estados financieros* considera el término “capital contable o patrimonio contable”, las NIIF en su *Sección 2. Conceptos y principios generales*, ocupan únicamente el término patrimonio. La esencia del concepto en ambas normas es la misma, no existe una diferencia significativa, sin embargo creímos necesario mencionar esta pequeña diferencia, ya que en México se le considera patrimonio cuando se habla de empresas con fines no lucrativos.

Tal vez las diferencias más considerables para esta sección no sea el cambio de la esencia de los conceptos, sino de los denominativos para algunos de estos, tal es el caso del ejemplo antes mencionado, o como el del rendimiento para la NIIF, lo cual correspondería a utilidad neta mencionada en la *NIF A-5. Elementos básicos de los estados financieros*.

Sección 3. Presentación de Estados Financieros.

Nos habla de la presentación de los estados financieros. Menciona el conjunto completo de estados financieros el cual comprende: *Un estado de situación financiera, estado de resultado integral o en su caso estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio, un estado de flujos de efectivo, y finalmente las notas*. Por su parte encontramos que la *NIF A-3. Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros* menciona los estados financieros básicos, los cuales son: *estado de situación financiera, estado de resultados, estado de variaciones en el capital contable, estado de flujos de efectivo, y finalmente, las notas a los estados financieros*.

La NIF A-2 Postulados básicos vincula al sistema de información contable con el entorno en el que opera la entidad y representa los conceptos teóricos que relacionan medios y fines, es decir, normas particulares y objetivos que la información financiera que una entidad debe seguir. La sección 3 nos menciona postulados a fines con los nombrados en la *NIF A-2*. Los postulados básicos mencionados en la *NIF A-2* son: *negocio en marcha, devengación contable/periodo contable y consistencia*; los señalados en la NIIF sección 3 son: *hipótesis de negocio en marcha, frecuencia de la información y uniformidad de la presentación*.

Sección 4. Estado de Situación Financiera.

Presenta una lista de las partidas que como mínimo se deben presentar en el Estado de Situación Financiera, las cuales son básicamente las mismas

requeridas en la NIF A-5 *Elementos Básicos de los Estados Financieros*. En dicha NIF se manejan los elementos y definiciones de los mismos (activos y pasivos), así como los tipos que existen de los mismos; tipos de capital y tipos de patrimonio.

Por lo tanto podemos concluir que no existe una diferencia significativa entre ambas normas.

Sección 5. Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados.

La NIF A-5. *Elementos Básicos de los Estados Financieros*, señala que el Estado de Resultados se debe conformar por ingresos, costos y gastos, y la utilidad o pérdida neta.

La NIF B-3³⁹. *Estado de Resultados* detalla la presentación de los rubros de ingresos, costos y gastos, que deben aparecer en el Estado de Resultados y Estado de Resultados Integral, la cual puede ser como sigue:

- (i) Por función: Utiliza “grupos genéricos”, ésta clasificación tiene como característica fundamental la separación del costo de ventas de los demás costos y gastos. Comúnmente los sectores comercial e industrial utilizan esta clasificación.
- (ii) Por naturaleza: Desglosa los rubros de costos y gastos, atendiendo a la esencia específica del tipo de costo o gasto de la entidad; usualmente el sector servicio utiliza esta clasificación, no hay “grupos genéricos.

³⁹ La NIF B-3. *Estado de Resultados*. No aplica para entidades con propósitos no lucrativos, en su lugar se aplica el Estado de Actividades, el cual se encuentra en la NIF A-5. *Elementos básicos de los Estados Financieros*.

En cuanto al Estado de Resultado Integral, tanto en la NIF Sección 5, como en la NIF B.3, la presentación se realiza de la misma manera:

- a. En un estado el cual es el estado del Resultado Integral o
- b. En dos estados: un estado de Resultado y partiendo de la utilidad o pérdida neta de este, se realizará el estado del Resultado Integral.

Cuando se dé el cambio de enfoque de un estado o viceversa, esto se manejará como un cambio de política contable.

Sección 6. Estado de Cambios en el patrimonio y Estado de Resultado Integral y Ganancias Acumuladas.

Trata la información a presentar en el Estado de Cambios en el Patrimonio como es:

1. El Resultado Integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y las participaciones no controladoras.
2. Para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva, reconocidos según la Sección 10.
3. 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:
 - (i) El resultado del periodo.
 - (ii) Cada partida de otro resultado integral.
 - (iii) Los importes de las inversiones por los propietarios y de los dividendos, así como de 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.

Encontramos que esta Sección de NIIF para PYMES, también tiene relación con La NIF B-4. *Estados de Cambios en el Capital Contable*, la cual maneja una estructura, como se muestra a continuación:

- a. Saldos iniciales de Cuentas por Cobrar.
- b. Ajustes por aplicación retrospectiva y cambios contables, así como la corrección de errores.
- c. Saldos iniciales ajustados.
- d. Movimientos de propietarios.
- e. Movimientos de reservas.
- f. Resultado Integral.
- g. Saldos finales de Capital Contable.

La NIF B-3. *Estado de Resultados*. Menciona Estado de Resultado y Estado del Resultado Integral; en ninguno se maneja la ganancia acumulada como se hace en la NIIF para PYMES Sección 6⁴⁰.

⁴⁰ La Sección 6 de las NIIF para PYMES. *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultado Integral y Ganancias Acumuladas*, tiene relación con la NIF B-4. *Estado de Cambios en el Capital Contable*; sin embargo, esta NIF entrará en vigor para el ejercicio 2013 en México.

Sección 7. Estado de Flujos de Efectivo.

Menciona elementos tales como: efectivo, equivalentes al efectivo, actividades de operación, adquisiciones de inversión, actividades de operación, adquisiciones de inversión, actividades de financiación o financiamiento, hace referencia a los mismos elementos.

En ambas normatividades se desarrolla de la misma manera el Flujo de Efectivo, la cual es:

Método directo.

El flujo de efectivo neto de las actividades de operación se presenta revelando información sobre las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. Esta información se puede obtener:

- a) De los registros contables de la entidad, o
- b) Ajustando las ventas, el costo de las ventas y otras partidas en el estado del resultado integral (o el estado de resultados, si se presenta) por:
 - (i) Los cambios durante el periodo en los inventarios y en los derechos por cobrar y obligaciones por pagar de las actividades de operación.
 - (ii) Otras partidas sin reflejo en el efectivo y
 - (iii) Otras partidas cuyos efectos monetarios son flujos de efectivo de inventarios o financiación.

Método indirecto.

El flujo de efectivo neto por actividades de operación se determina ajustando el resultado, en términos netos, por los efectos de:

- a. Los cambios durante el periodo en los inventarios y en los derechos por cobrar y obligaciones por pagar de las actividades de operación.

- b. Las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, ingresos acumulados o devengados, gastos no recibidos o pagados todavía en efectivo, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas, participación en ganancias no distribuidas de asociadas y participaciones no controladoras.
- c. Cualesquiera otras partidas cuyos efectos monetarios se relacionen con inversión o financiación.

La valuación de los flujos de efectivo en moneda extranjera se realiza de la misma manera (ambas normatividades), los flujos de efectivo se valúan al tipo de cambio de la fecha en que las operaciones fueron realizadas; sin embargo, la “*Importadora X, S.A. de C.V.*” (Empresa a tratar), maneja tipos de cambios pactados con sus clientes, proveedores y demás acreedores.

Los intereses, dividendos e impuestos a la utilidad, se presentan en rubros separados en ambos casos.

Sección 8. Notas a los Estados Financieros.

Esta sección, tiene relación con la NIF A-7. *Presentación y revelación*, donde podemos ver que no se presenta ninguna diferencia en la estructura e información a revelar presentada en notas.

Sección 10. Políticas Contables, Estimaciones y Errores.

La mención de las políticas contables tanto en NIF A.7. *Presentación y revelación*, como en NIIF sección 10, es sino igual, muy parecida. En NIF se trata cómo debe presentarse en las notas, en las NIIF, se habla de la selección y aplicación de las políticas de la entidad, si no estuviéramos al tanto de que se trata de normatividades independientes, podíamos pensar que se complementan entre una y otra, en cuanto a este punto de “políticas contables”.

Encontramos que las estimaciones contables se presentan de la misma manera tanto en la NIF B-1. *Cambios contables y correcciones de errores* como en la NIIF 10; las correcciones de errores tampoco presentan gran diferencia.

Sección 13. Inventarios.

Los principios para el reconocimiento y revelación de los inventarios que se establecen en la Sección 13 de la NIIF para PYMES coinciden con los indicados en la NIF C-4.

Inventarios.

La sección 13 de la NIIF no hace mención de las mercancías en consigna, ni el tratamiento que se les debe dar a estas.

Las fórmulas (antes métodos) del cálculo del costo son las mismas bajo diferente denominación, encontramos primeras entradas primeras salidas (PEPS para NIF y FIFO para NIIF), el de últimas entradas primeras salidas (UEPS), no está permitido en ambas normatividades.

En general no se encontraron diferencias significativas entre la NIF y la NIIF.

Sección 17. Propiedades, Planta y Equipo.

Normas de valuación, métodos de depreciación, terrenos, maquinaria, edificios y demás conceptos se manejan de la misma manera en la NIF C-6. *Inmuebles maquinaria y equipo* y en esta sección, es decir, en esencia son iguales.

No hay grandes diferencias, la NIF C-6, es más específica en cuanto a definición de conceptos, seguimiento de métodos e información a revelar.

Sección 23. Ingresos de actividades ordinarias.

Esta sección trata sobre los ingresos por actividades ordinarias, entre las cuales encontramos los correspondientes por la venta de bienes, la prestación de

servicios, los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista y por el uso de activos de la entidad por parte de terceros, que produzcan intereses, regalías y dividendos. Dentro de la normatividad Nacional encontramos a los ingresos por actividades ordinarias en los boletines C-3 *Cuentas por cobrar*, el cual no profundiza y menciona de manera muy general el origen de los ingresos; también encontramos relación con el boletín D-7. *Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital*, sin embargo la empresa a tratar (*“Importadora X, S.A. de C.V.”*) no obtiene ingresos por este tipo de contratos.

A diferencia de las secciones anteriores, esta es más detallada que la normatividad Nacional correspondiente.

Sección. 29. Impuesto a las ganancias.

Esta sección tiene relación con la NIF D-4. *Impuestos a la utilidad*, en ambas normatividades se determinará cuándo un impuesto se considera impuesto a las ganancias, se identifican los activos y pasivos que se espera afecten a las ganancias fiscales cuando se recuperen o liquiden; se indica cuándo se reconocen los activos y pasivos por impuestos diferidos, menciona la distribución de los impuestos corrientes, así como los diferidos entre resultados y estado de situación financiera, establecen qué tasas y leyes fiscales deben utilizarse para el cálculo de impuestos corrientes y diferidos, indican la revelación y presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros.

Sección 30. Conversión de la moneda extranjera.

Tiene relación con el B-15. *Conversión de monedas extranjeras*. No existe gran diferencia en cuanto a conceptos, su esencia y la contabilización de las mismas, en ambas normatividades se define la moneda funcional, la moneda de presentación y la conversión de una a otra, de acuerdo a los tipos de cambio de cada situación particular.

Sección 32. Hechos posteriores.

Posee relación con la NIF B-13. *Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros.* No hay diferencias en cuanto al concepto, identificación, y revelación de los hechos ocurridos después de la autorización de estados financieros.

Capítulo 5.

ENCUESTA Y CONCLUSIÓN

5. ENCUESTA Y CONCLUSIONES.

5.1. Encuesta.

La siguiente encuesta fue realizada con alumnos y profesores de la Facultad de Contaduría y Administración, así como con contadores que ejercen la profesión ya sea porque son dueños de algún despacho, trabajen para alguna firma o sean socios de la misma.

La muestra obtenida para realizar esta encuesta se obtuvo del siguiente cálculo:

$$n = \frac{\partial^2 Npq}{e^2 (N - 1) + e^2 pq}$$

En donde:

∂ = Nivel de confianza

N= Universo o población

p= Probabilidad de ocurrencia

q= Probabilidad de no ocurrencia

e = Error de estimación

n= Número de elementos tamaño de la muestra

Datos:

$$n = ?$$

$$e = 0.05$$

$$d = 1.96$$

$$p = 0.5$$

$$q = 0.5$$

$$N = 500$$

$$n = \frac{(1.96)^2 [500 (0.5)(0.5)]}{[(0.05)^2 (500 - 1)] + [(0.05)^2 ((0.5)(0.5))]}$$

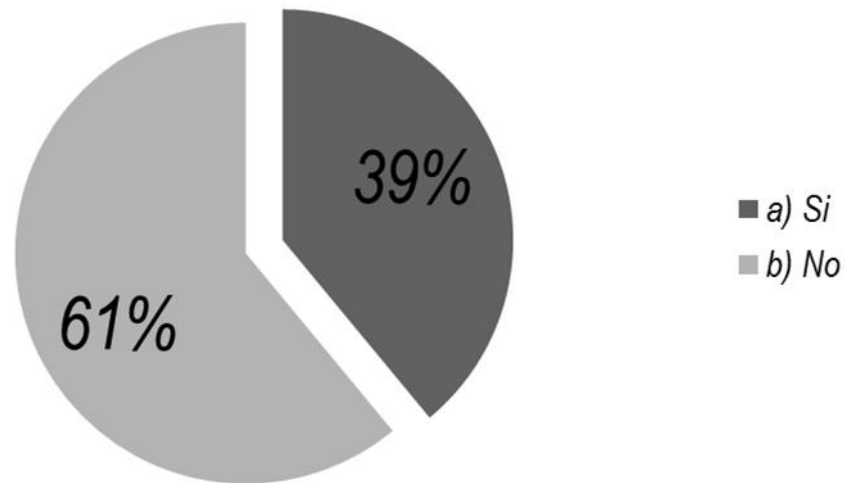
$$n = \frac{3.8416 [500 (0.25)]}{[(0.0025)(499)] + (0.0025)(0.25)}$$

$$n = \frac{3.8416 (125)}{1.2475 + 0.000625}$$

$$n = \frac{480.2}{1.2481} \qquad n = 384$$

Nota: Para fines prácticos en la elaboración de esta encuesta, se realizaron únicamente 200 cuestionarios.

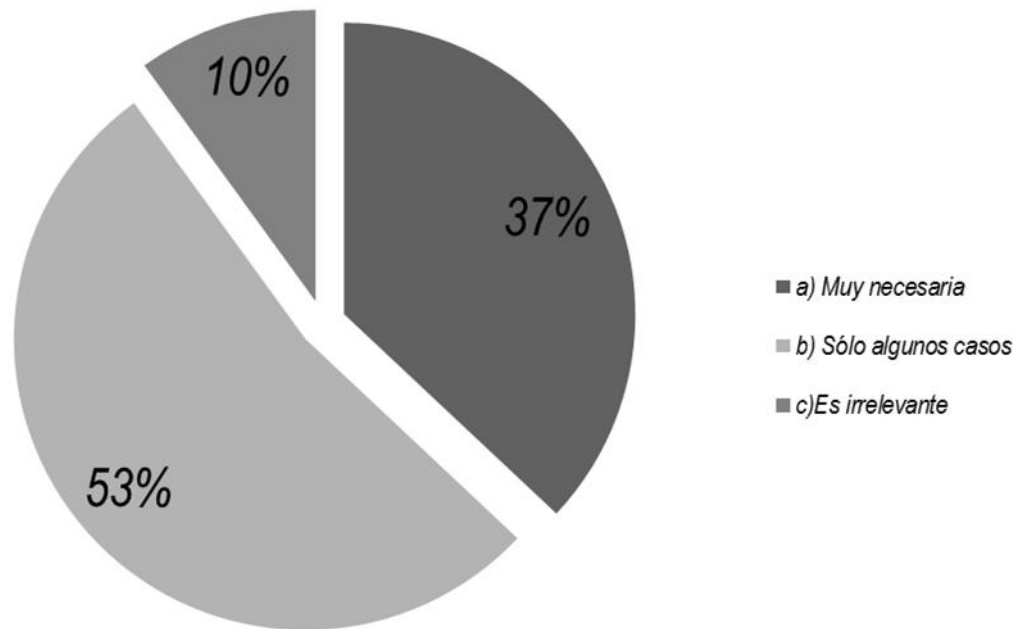
¿En algún momento de tu vida laboral has aplicado lo aprendido en cuanto a NIF y NIIF en las empresas que manejas comúnmente en tu trabajo? No tomes en cuenta estados financieros.



Al conversar con los encuestados descubrimos que en la mayoría de los casos ellos decían haber aplicado solo lo aprendido en cuanto a estados financieros, inventarios, propiedades, planta y equipo, pasivos y patrimonio, pero no ahondaban más en otros temas como combinación de negocios, plusvalía, instrumentos financieros básicos etc.

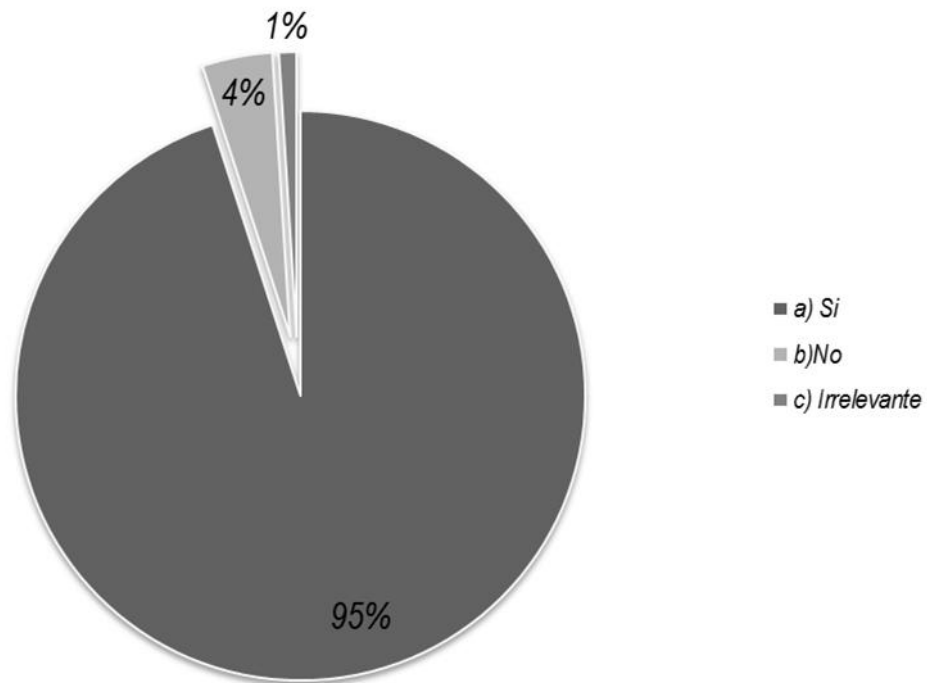
El 39% restante declaró haber aplicado sus conocimientos en las empresas que manejan, sin embargo aclararon que se trataba de casos específicos, empresas que en su opinión se encontraban en crecimiento constante, empresas que requerían más control ya que probablemente se encuentran en etapa de transición a mediana o gran empresa respectivamente.

***Acorde con el escenario económico mundial
¿Considera necesaria la participación de México
en la aplicación de NIIF para PYMES?***



De acuerdo con los resultados obtenidos en la encuesta realizada en la Facultad de Contaduría y Administración con alumnos y profesores de la misma, así como con contadores que ejercen la profesión, dueños de despachos o trabajen para alguna firma, pudimos observar que la mayoría de ellos desconocen la existencia de las NIIF para PYMES, sin embargo, al plantearles la posibilidad de que estas se apliquen en México un porcentaje significativo se mostró a favor.

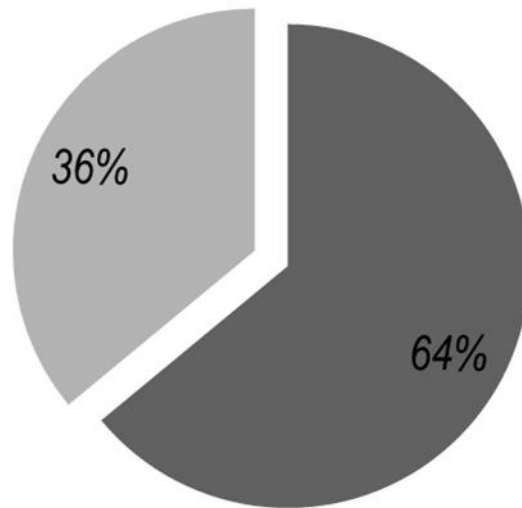
¿Considera que el estudio de las NIIF para PYMES es una necesidad inmediata de los contadores?



Al tratarse de normatividad internacional aplicable a las PYMES la mayor parte de los encuestados consideraron necesario estar al día con la información referente a las mismas. Muchos expresaron que encuentran conveniente aplicar dicha normatividad a este grupo de empresas.

¿Crees que sería funcional para la economía mexicana la aplicación de NIIF para PYMES?

■ a) Si ■ b)No



En cuanto a la aplicación de las NIIF para PYMES en la economía mexicana el 64% se mostró a favor. Realizamos una pregunta complementaria: *“¿Por qué consideras apropiado aplicar o no esta normatividad?”*, éste 64% a favor expreso opiniones como las siguientes:

- *“Creo que ésta norma sería de gran utilidad, finalmente las pymes son mayoría en el país”*
- *“ Hablamos de un mundo globalizado, así que si, son una buena opción para que se regulen (las PYMES) ya que impulsan a la economía del país”*
- *“Estoy de acuerdo ya que ayudarían al crecimiento sólido de las mismas”*
- *“Al tener un control sobre su información financieras estas empresas tendrían oportunidad de atraer inversionistas nacionales y extranjeros, el problema de estas empresas es que al no considerarse como “importantes” su información suele ser caótica, esto en la mayoría de los casos termina*

por desalentar a los posible inversionistas ya que encuentran riesgoso participar en un negocio que no muestra de manera clara y veraz su situación financiera”

- *“Vivimos una economía globalizada, es lógico y conveniente aplicar una norma internacional”*
- *“Con una información financiera en orden y forma se facilitaría la obtención de financiamientos; al conocer la capacidad real de pago de las empresas, estas no adquirirían compromisos imposibles de cumplir”*

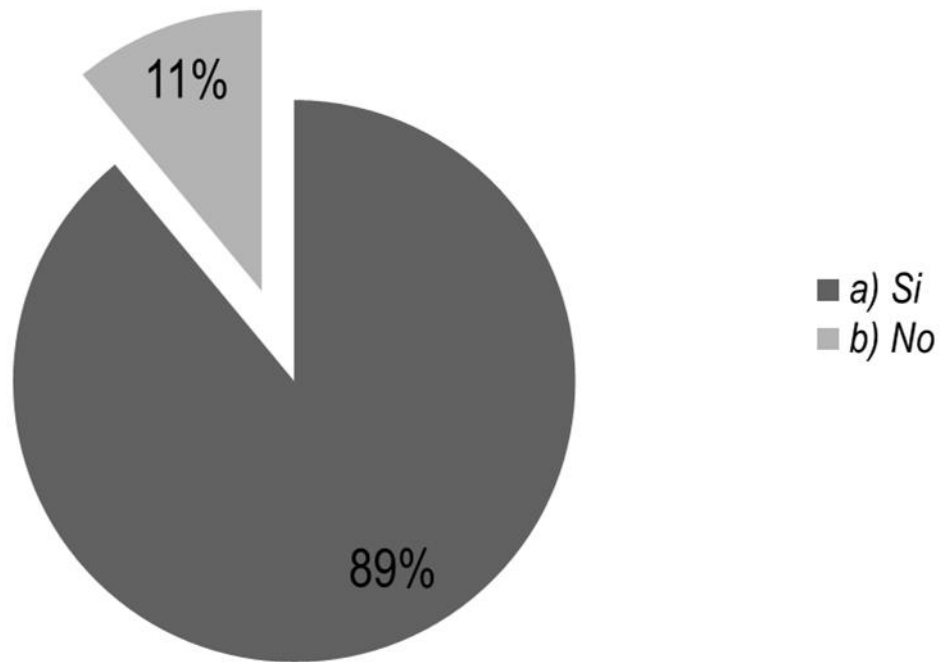
Por otra parte, aquellos que encontraron innecesaria la aplicación de las NIIF para PYMES expresaron lo siguiente:

- *“Su aplicación complicaría el funcionamiento de las pymes, los propietarios no necesitan, ni saben manejar tanta información”*
- *“Complicarían la administración de las empresas”*
- *Totalmente innecesarias, las pymes no manejan volúmenes significativos ni de operaciones ni de ganancias”*
- *“Significarían más costos que ganancias a para las pymes”*
- *“La estructura poco definida de estas empresas no permitiría la aplicación de estas normas”*

Las siguientes opiniones fueron expresadas por personas que desconocían la existencia de las NIIF para PYMES:

- *“Es ridículo que ahora quieran NIIF para PYMES, cómo si no fuera suficiente con los lineamientos fiscales”*
- *“Sólo aplican a las empresas que cotizan en bolsa”*
- *“Eso no existe”*

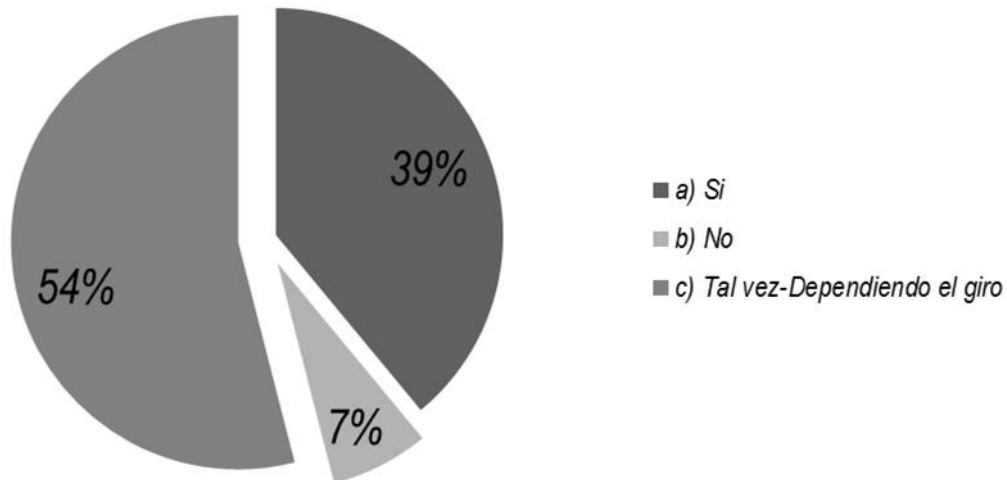
Tomando en cuenta que cada país emite su propia normatividad contable y que cada uno maneja una economía particular ¿Considera necesaria la existencia de las NIIF, y particularmente las NIIF para PYMES?



Al plantear que la economía particular de cada país está ligada al entorno global, la muestra en un 89% coincidió en que es por esta misma razón que tanto la existencia de las NIIF, así como la de las NIIF para PYMES está justificada, en general, se llegó a la conclusión de que la economía mundial funciona en “efecto dominó”, lo que afecta a un país se verá reflejado en otros de forma directa o indirecta.

El 11% restante considera que México es una economía particular, por lo tanto, si se ha de aplicar normatividad contable a las PYMES, esta debería ser nacional.

En el ejercicio de su profesión ¿Propondría a sus clientes la aplicación de las NIIF para PYMES a su empresas? En el ejercicio de su profesión ¿Propondría a sus clientes la aplicación de las NIIF para PYMES a su empresas?

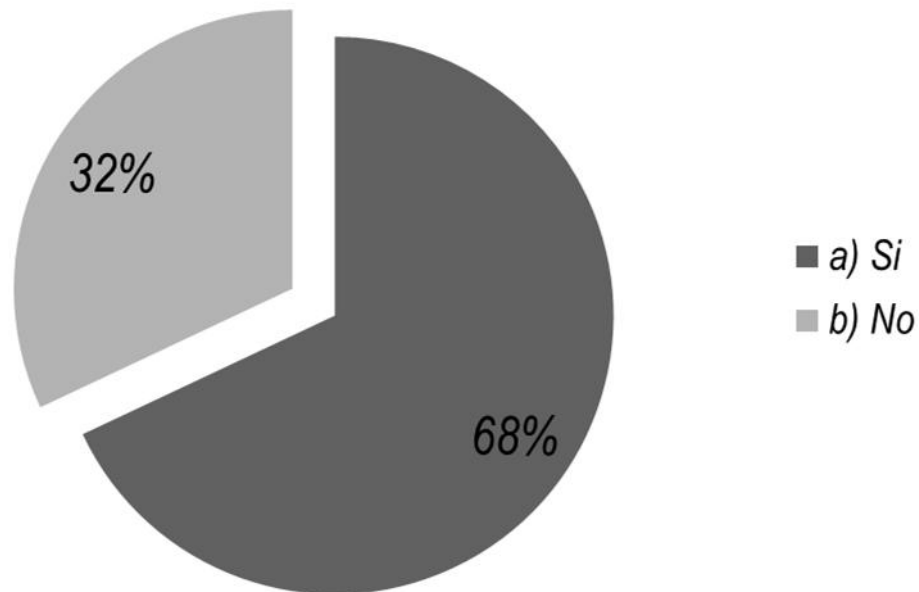


Alrededor del 50% de la muestra expresó que tal vez recomendaría la aplicación de las NIIF para PYMES, esto dependiendo del giro de la entidad, sobre todo en aquellas que tienen relaciones con entidades en el extranjero, tal es el caso de importadoras, exportadoras, prestadoras de servicios etc.

El 39% opino que las recomendaría de manera indistinta, ya que al iniciarse la aplicación de normatividad para PYMES, sería ilógico e ineficaz aplicar a todo este grupo de empresas.

Únicamente un 7% expresó que no recomendaría su aplicación por no considerarlo funcional.

¿Crees que sería adecuado/necesario que nuestro país desarrolle su propia norma para regular a las PYMES?



En cuanto al planteamiento de la posibilidad de desarrollar normatividad nacional para las PYMES encontramos que el 68% de la muestra se expresó a favor de tener una norma nacional para PYMES ya que México cuenta con normas de información financiera nacionales para empresas obligadas a rendir cuenta pública y encontrarían inconsistente aplicar normas internacionales para pequeñas y medianas empresas.

El 32% no considera necesaria la existencia de esta puesto que tantos requerimientos podrían complicar la operación normal de las empresas.

5.2. CONCLUSIONES.

Al iniciar la realización de éste trabajo la opinión que teníamos sobre la aplicación de NIIF para Pymes era muy específica: *“La aplicación de esta normatividad es necesaria en todas las pequeñas y medianas empresas”*. Sin embargo, mediante el trabajo de investigación que hemos realizado, hemos podido adoptar una nueva perspectiva, la cual no es completamente diferente a nuestra opinión inicial.

Hemos observado que nuestras hipótesis no se cumplen de manera definitiva, a pesar de que las pequeñas y medianas empresas en conjunto significan el 99.7% del total de las empresas en México, un gran número de pequeñas empresas no logran generar un volumen considerable de operaciones, algunas desaparecen en periodos de tiempo menores a cinco años, en casos como estos la aplicación de normas de información financiera es completamente innecesaria, sin embargo en el caso de las medianas empresas que han conseguido alcanzar cierta estabilidad y se encuentran en constante crecimiento es importante que trabajen bajo los lineamientos que estas normas dictan en el registro y presentación de su información financiera, no sólo como medida de control, sino también como ventaja competitiva.

A pesar de que esta norma es poco conocida en el país, un porcentaje significativo del público encuestado se manifestó a favor del estudio y aplicación de las NIIF para PYMES, incluso, se mostraron de acuerdo en la emisión de una norma nacional para regular este grupo de empresas.

Las empresas suelen crecer de forma inadecuada y no es hasta que se encuentran en situaciones adversas que se percatan de ello, la transición a la siguiente etapa, es una de estas situaciones. Tomando en cuenta la opinión de la muestra seleccionada, hemos concluido que la aplicación de NIIF para PYMES es necesaria a partir de que las pequeñas empresas comienzan un crecimiento constante y por consiguiente, entran en etapa de transición.

Aquellas empresas que se encuentran en crecimiento y han fijado como meta el consolidarse como gran empresa deben tomar en cuenta que como parte de la transición de mediana a gran empresa existen requisitos con los cuales deben cumplir, como la aplicación de NIF completas y rendir cuenta pública de su información, muchas de estas empresas tendrían una transición más sencilla si aplicarían NIIF para pymes, o en su defecto la normatividad nacional correspondiente, desde que son medianas, el conocimiento temprano de estas normas facilitaría la comprensión y aplicación de una norma más compleja nacional o internacional; si las empresas deciden seguir los lineamientos establecidos por estas normas, su información adquiriría formalidad, clientes y proveedores considerarían establecer alianzas debido a que la información financiera presentada cumpliría con las características cualitativas básicas: clara, veraz y oportuna.

Algunos de los beneficios obtenidos gracias a la aplicación de NIIF para PYMES incluyen la optimización de tiempos en la realización de auditorías internas y externas, un análisis con resultados positivos podría atraer inversionistas o alianzas con extranjeros, lo que significaría incursionar en mercados externos, los acreedores bancarios ganarían más confianza en la empresa para otorgar cada vez créditos mayores; en caso de atravesar algún proceso legal o fiscal, la resolución del mismo se agilizaría.

Los únicos lineamientos que las pequeñas y medianas empresas están obligadas a seguir son los fiscales, pero ¿cómo saber si la información sobre la cual se calculan los impuestos es correcta? Es aquí donde encontramos la funcionalidad de la aplicación de NIIF para pymes, el registro erróneo en la información financiera podría llevar a cálculos incorrectos en las cargas tributarias, una empresa podría estar generando pérdidas sin siquiera tener conocimiento de ello y aun así estar pagando impuestos debido al mal registro de su información; si decidimos verlo desde este punto de vista, la situación tributaria de las empresas se vería notablemente beneficiada. Además de los errores ya mencionados

encontramos casos como el reconocimiento de activos inexistentes, proyecciones incorrectas, presupuestos y objetivos imposibles de lograr etc., alianzas estratégicas con clientes y proveedores nacionales y extranjeros, posibilidad de obtener créditos bancarios por mencionar algunos serían prácticamente imposibles. Existen muchos casos más que podrían significar limitantes en el crecimiento de una empresa.

En estos momentos, el CINIF considera una opción poco recomendable la aplicación de las NIIF para PYMES por la confusión que se cree podría existir respecto a la normatividad no tan específica. Pero, si estamos hablando de crecer y crecer bien, tener información financiera de acuerdo a lo que el mercado internacional requiere, en un corto o mediano plazo podría llegar a ser obligatorio.

¿Cuál es una de las formas en que la mediana empresa podría crecer?

A través de inversión, alianzas estratégicas, asociaciones y/u operaciones conjuntas, (como las mencionadas en la *NIF C7. Asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes*). Entonces, cuando se llegue a tener alguna de estas operaciones, la información presentada, estará más que garantizada por ser confiable y apegada a la normatividad contable. Definitivamente, una de las ventajas competitivas que cualquier empresa en vía de crecimiento podría tener.

De acuerdo a los resultados obtenidos en la pregunta tres de la encuesta incluida en esta investigación, podemos concluir que es recomendable que la unificación de criterios para la elaboración y presentación de información financiera inicie desde el nivel académico, esto es indispensable ya que actualmente las universidades en su mayoría incluyen en su plan de estudios materias dedicadas a las NIF y NIIF completas, que son normas enfocadas a las empresas obligadas a rendir cuenta pública, aquellas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, debemos mencionar que sólo un número reducido de contadores estarán en contacto directo con estas empresas, son mínimos los usuarios que realmente trabajarán de forma directa con la información emitida por las mismas, aquellos

que trabajan directamente para alguna de estas empresas, en alguna casa de bolsa e incluso en la misma Bolsa Mexicana de Valores, sin embargo la gran mayoría trabajará para el grupo PYME, que recordemos abarca el 99.7% de las empresas del país. ¿Qué pasa entonces? El licenciado en contaduría inicia su vida laboral sin las herramientas necesarias para brindar un servicio de calidad. Una forma en que se podría resolver dicha situación es, como lo observamos en la pregunta siete, si al estudiar la situación de las diversas empresas manejadas en despacho contables, se obtienen aquellas que por su giro, posean una mayor necesidad de tener su información financiera acorde a los internacionalmente solicitado.

México, al igual que el resto de América Latina se encuentra inmerso en la globalización por lo cual la aplicación de una norma internacional es completamente razonable, la interacción entre países es mas latente que nunca, importaciones y exportaciones, tanto de materia prima como de productos terminados, tratados de libre comercio, alianzas entre empresas de un país y otro, generan la necesidad de un común denominador: *La norma Internacional de Información Financiera*. Muchos países latinoamericanos han adoptado esta norma, en cuestión de tiempo la ventaja competitiva que tendrán sobre México será evidente. Normatividad nacional o internacional que sea específica para pequeñas y sobre todo medianas empresas en el país es absolutamente necesaria.

ANEXOS.

La siguiente tabla identifica las principales fuentes de las NIIF completas, de las que se derivan los principios de cada sección de la NIIF para las PYMES.

| Sección de la NIIF para las PYMES | Fuentes |
|---|--|
| <i>Prólogo</i> | <i>Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera</i> |
| <i>1. Pequeñas y Medianas Entidades</i> | ----- |
| <i>2. Conceptos y Principios Fundamentales</i> | <i>Marco conceptual del IASB, NIC 1. Presentación de Estados Financieros</i> |
| <i>3. Presentación de Estados Financieros</i> | <i>NIC 1</i> |
| <i>4. Estado de Situación Financiera</i> | <i>NIC 1</i> |
| <i>5. Estado del Resultado integral y Estados de Resultados</i> | <i>NIC 1</i> |
| <i>6. Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado del Resultado Integral y Ganancias Acumuladas</i> | <i>NIC 1</i> |
| <i>7. Estado de Flujos de Efectivo</i> | <i>NIC 7. Estados de Flujos de Efectivo</i> |
| <i>8. Notas a los Estados Financieros</i> | <i>NIC 1</i> |
| <i>9. Estados Financieros Consolidados y Separadas</i> | <i>NIC 27. Estados Financieros Consolidados y Separados modificada en 2008</i> |
| <i>10. Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i> | <i>NIC 8. Políticas Contables Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i> |
| <i>11 y 12 Instrumentos Financieros Básicos y Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros</i> | <i>NIC 32. Instrumentos Financieros: Presentación. NIC 39. Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, NIF 7. Instrumentos Financieros: Información a Revelar</i> |
| <i>13 Inventarios</i> | <i>NIC 2. Inventarios</i> |
| <i>14 Inversiones en Asociados</i> | <i>NIC 28. Inversiones en Asociadas</i> |
| <i>15 Inversiones en Negocios Conjuntos</i> | <i>NIC 31. Participaciones en Negocios Conjuntos</i> |
| <i>16 Propiedades de Inversión</i> | <i>NIC 40. Propiedades de Inversión</i> |
| <i>17 Propiedades, Planta y Equipo</i> | <i>NIC 16. Propiedades, Planta y Equipo</i> |

| | |
|---|---|
| 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía | NIC 38. Activos Intangibles |
| 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía | NIIF 3. Combinaciones de Negocios |
| 20 Arrendamientos | NIC 17. Arrendamientos |
| 21 Provisiones y Contingencias | NIC 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes |
| 22 Pasivos y Patrimonio | NIC 1, NIC 32 |
| 23 Ingresos de Actividades Ordinarias | NIC 11. Contratos de Construcción, NIC 18. Ingresos de Actividades Ordinarias |
| 24 Subvenciones del Gobierno | NIC 20. Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales |
| 25 Costos por Préstamos | NIC 23. Costos por Préstamos |
| 26 Pagos Basados en Acciones | NIIF 2. Pagos Basados en Acciones |
| 27 Deterioro del Valor de los Activos | NIC 2, NIC 35. Deterioro del Valor de los Activos |
| 28 Beneficios a los Empleados | NIC 19. Beneficios a los Empleados |
| 29 Impuesto a las Ganancias | NIC 12. Impuesto a las Ganancias |
| 30 Conversión de la Moneda Extranjera | NIC 21. Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera |
| 31 Hiperinflación | NIC 29. Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias |
| 32 Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa | NIC 10. Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa |
| 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas | NIC 24. Información a Revelar sobre Partes Relacionadas |
| 34 Actividades Especiales | NIC 41. Agricultura, NIIF 6. Exploración y Evaluación de Recursos Minerales |
| 35 Transición a la NIF para las PYMES | NIIF 1. Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera |

BIBLIOGRAFÍA

HDEZ. SAMPIERI, FDEZ. COLLADO, B. LUCIO. 2010. Metodología de la Investigación. 5a edición. Edo. De México. McGraw-Hill.

IFRS FOUNDATION. 2009. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. Londres. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

IFRS FOUNDATION. 2011. Normas Internacionales de Información Financiera. Londres. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

CINIF. 2012. Normas de Información Financiera. Séptima edición. México. Instituto Mexicano de contadores Públicos.

CINIF. 2013. Normas de Información Financiera. Séptima edición. México. Instituto Mexicano de contadores Públicos.

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS.

CINIF

<http://www.cinif.org.mx>

INEGI

http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/proyectos/censos/ce2009/pdf/Mon_o_Micro_peque_mediana.pdf

Senado de la República.

<http://www.senado.gob.mx/iilsen/content/lineas/docs/varios/MPYMEM.pdf>

Suprema Corte de Justicia de la Nación.

http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/137/Becarios_137.pdf.