



Normas Internacionales de Información Financiera

Autor: Diana Gonzalez Santos

••••

Normas Internacionales de Información Financiera / Diana Gonzalez Santos / Bogotá D.C., Fundación Universitaria del Área Andina. 2017

978-958-5455-83-2

Catalogación en la fuente Fundación Universitaria del Área Andina (Bogotá).

© 2017. FUNDACIÓN UNIVERSITARIA DEL ÁREA ANDINA
© 2017, PROGRAMA ESPECIALIZACIÓN GERENCIA FINANCIERA
© 2017, DIANA GONZALEZ SANTOS

Edición:

Fondo editorial Areandino
Fundación Universitaria del Área Andina
Calle 71 11-14, Bogotá D.C., Colombia
Tel.: (57-1) 7 42 19 64 ext. 1228
E-mail: publicaciones@areandina.edu.co
<http://www.areandina.edu.co>

Primera edición: noviembre de 2017

Corrección de estilo, diagramación y edición: Dirección Nacional de Operaciones virtuales
Diseño y compilación electrónica: Dirección Nacional de Investigación

Hecho en Colombia
Made in Colombia

Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra y su tratamiento o transmisión por cualquier medio o método sin autorización escrita de la Fundación Universitaria del Área Andina y sus autores.

Normas Internacionales de Información Financiera

Autor: Diana Gonzalez Santos





Índice

UNIDAD 1 Contabilidad y su evolución

Introducción	6
Metodología	7
Desarrollo temático	8

UNIDAD 2 NIIF referidas a la presentación de estados financieros

Introducción	40
Metodología	41
Desarrollo temático	42

UNIDAD 3 Normas internacionales de información financiera

Introducción	78
Metodología	79
Desarrollo temático	80

UNIDAD 4 NIIF Referidas a impuestos

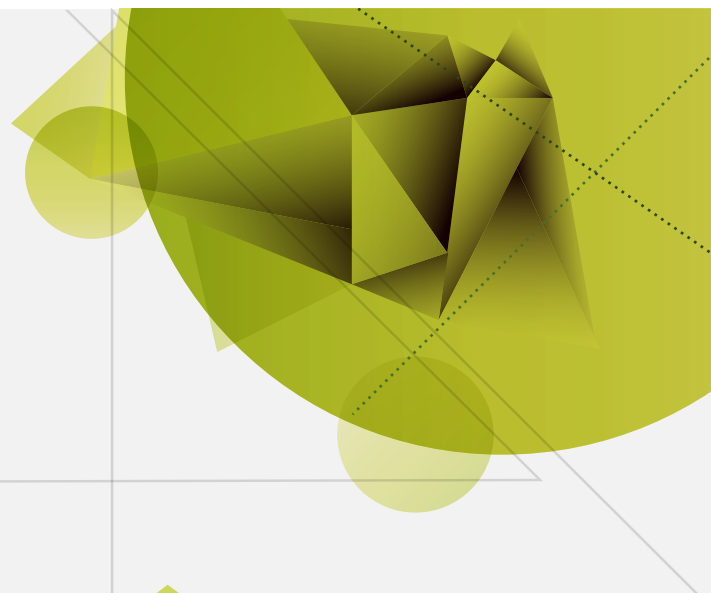
Introducción	120
Metodología	121
Desarrollo temático	122

Bibliografía	159
--------------	-----



1
Unidad 1

Contabilidad y su
evolución



Normas internacionales de
información financiera

Autor: Diana González Santos

Introducción

La contabilidad, definida desde un contexto dinámico y cambiante, requiere la intervención de diferentes actores globales que fortalezcan sus beneficios y armonicen su función, potencializando las herramientas de gestión para la toma de decisiones en contextos internacionales.

Colombia, como país en ruta a un desarrollo sostenible requiere con urgencia la implementación de diferentes mecanismos que aseguren su participación en mercados internacionales y uno de ellos corresponde a la convergencia de la regulación contable con estándares internacionales de información financiera.

En esta unidad, usted podrá identificar y contextualizar la evolución de la disciplina contable en ambientes locales e internacionales y el impacto de la misma en un esquema de armonización global, que permite el crecimiento económico de nuestro país y hablar un nuevo lenguaje contable mundial que abra las perspectivas de inversión y desarrollo de la región.

Para lograr el desarrollo de las competencias planteadas en el modulo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) recomendamos:

- Lectura y análisis del texto contenido en la cartilla.
- Lectura y análisis de los textos sugeridos de apoyo, que le permitirán una comprensión más amplia del tema expuesto.
- Identificación de los conceptos claves tratados a lo largo de esta unidad, con el objetivo de contextualizarlos en el sector real y/o aquel que consolide su experiencia como profesional.
- Participación activa respecto a los recursos de aprendizajes previstos en el modulo y las actividades evaluativas propuestas por el docente.
- Establecer un cronograma de actividades, que le permita desarrollar la unidad de manera pausada, consciente y análisis de los nuevos componentes y conceptos involucrados, con el ánimo de obtener el mayor provecho académico y profesional de esta unidad sin alterar los tiempos previstos para el desarrollo de las competencias planteadas.
- Ante cualquier duda respecto a la terminología utilizada, recurrir al glosario de este modulo y si su búsqueda no fue exitosa reportar al docente para construir cada día una herramienta más completa.
- Suscripción a la página web <http://www.ifrs.org/> con el objetivo de conocer los avances respecto a normas internacionales de información financiera.
- Suscripción en YouTube a: "Portal IFRS".
- Acceso biblioteca www.icaew.com (<http://www.icaew.com/en/library>).

Contabilidad y su evolución

El origen de las transacciones comerciales y la evolución económica de las naciones trajo esquemas de registro y contabilización inherentes a su dinámica, con el ánimo de controlar y gestionar la actividad mercantil. Es así, como surge de manera natural y casi imperceptible la ciencia contable, que con el paso de tiempo ganó relevancia significativa y que a la fecha se consolida como un pilar básico para la toma de decisiones en las organizaciones; un pilar que orienta la planeación estratégica y los horizontes de expansión en las compañías y que determina esquemas de optimización y mejores prácticas logrando el uso eficiente de los recursos.

Y, aunque la ciencia contable haya logrado una evolución inminente y sea clave para el desarrollo de las regiones, no se puede desconocer la necesidad de una rápida migración y adaptación a sistemas macro fruto de la globalización; globalización que rompe las fronteras de los países y consolida mercados locales en un gran mercado global en el cual, a través de las exportaciones e importaciones las regiones orientan su desarrollo económico, logrando el bienestar de sus ciudadanos desempeñándose en ambientes altamente competitivos. Sin embargo; los escenarios globalizados demandan una serie de herramientas de gestión propias de su dinámica y es así como surge la necesidad de aplicar normas internacionales orientadas a entender la razonabilidad de la información contable como un todo y bajo los mismos parámetros de los actores internacionales, haciendo que esta información sea coherente con características comunes de comparabilidad, transparencia y confiabilidad.

Colombia, país que no es ajeno a la participación en mercados internacionales y que desde la década de los sesenta ha firmado múltiples acuerdos bilaterales y multilaterales con países de la región y del mundo, buscando fortalecer su balanza comercial y así asegurar el crecimiento del Producto Interno Bruto y la riqueza generada al interior del país, demanda la adherencia a las normas internacionales de contabilidad que garantice su política de expansión económica y elimine las barreras de los mercados internacionales.

En la siguiente gráfica podemos observar el comportamiento de las exportaciones colombianas para el año 2015 que ascendieron a 16.013 millones de dólares y aunque comparadas con años anteriores tiene una baja significativa, representan un porcentaje importante del producto interno bruto:

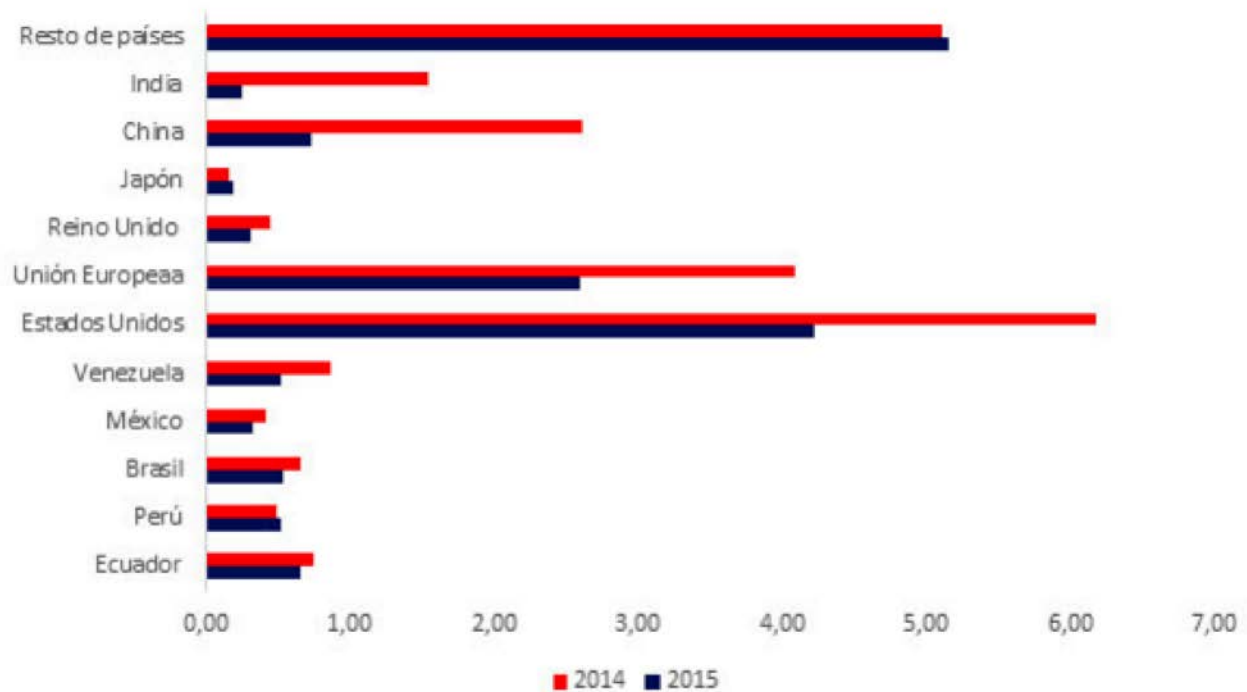


Imagen 1
Fuente: DANE, 2015

En el contexto contable colombiano, se enumeran algunos argumentos validos y relevantes tendientes a la convergencia a estándares internacionales de información financiera, teniendo en cuenta que con el paso del tiempo , la evolución de los mercados y la disciplina contable; las diferentes prácticas y regulaciones se han visto obligadas a migrar y evolucionar de manera rápida para cumplir con los requerimientos de la economía nacional e internacional y de los sistemas legal y financiero que conforman la estructura del país con el objetivo de obtener beneficios futuros y mayores opciones de crecimiento:

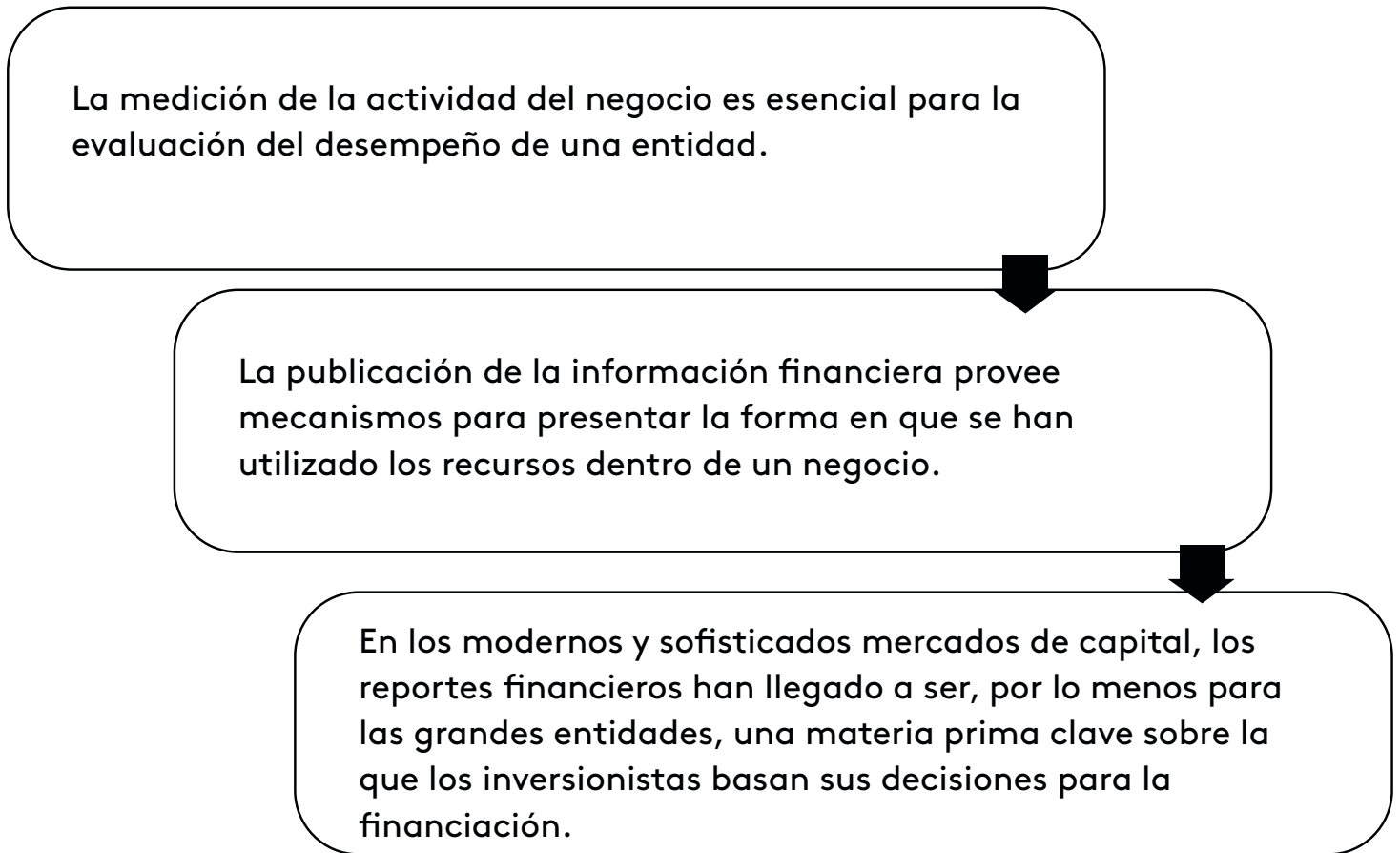


Figura 1
Fuente: Propia.

Nacimiento y evolución de las normas internacionales de contabilidad y de información financiera

Bajo los contextos globales descritos anteriormente, surge la necesidad de desarrollar un idioma común que apoye el análisis y la toma de decisiones asertiva en las organizaciones, lenguaje de carácter mundial y que disminuya la brecha existente entre el criterio empleado por cada profesional de la contaduría pública y vacíos normativos respecto a la aplicación de esta disciplina e interpretaciones dadas por esquemas sociales, económicos y culturales diferenciales en cada región.

Es así como, en la década de los sesenta surge la idea de consolidar una iniciativa global que, a través de la creación de un grupo de estudio internacional de contadores de países como Canadá, Reino Unido y Estados Unidos desarrollen esquemas comparativos respecto

a las prácticas contables y de auditoría buscando un común denominador respecto al mejor método de registro y análisis de información contable.

De manera posterior y en el año 1973 se crea el *International Accounting Standards Committee IASC* en español: Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, entidad que siguiendo la filosofía desarrollada en la década de los 60 buscaba la estandarización a nivel mundial de las normas contables logrando la participación de países como: Alemania, Australia, Canadá, Francia, Países Bajos, Japón, México, Reino Unido/Irlanda y Estados Unidos, situación que generó un movimiento global con la participación de importantes economías del mundo.

Durante la vigencia de esta entidad se estudiaron numerosas situaciones y criterios contables que dieron origen a la expedición de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Hacia el año 2001 y siguiendo la evolución de los mercados y las necesidades propias de la globalización, se crea el IASB, *International Accounting Standards Board*, en español Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, como entidad titular respecto a la emisión de normas internacionales de contabilidad y de información financiera.

IASB cuenta con una naturaleza jurídica privada y global, estatus que lo ubica como órgano consultor en la disciplina contable y es de potestad de cada país alinear las normas internacionales de contabilidad y de información financiera desarrolladas por esta entidad de acuerdo a las necesidades de mercado, situación económica, política y perspectivas de expansión entre otras.

Bajo esta perspectiva y con el ánimo de lograr una amplia integración de los países actores de los mercados internacionales, IASB desarrolla su esquema normativo teniendo como base los siguientes objetivos:

1. Formular y publicar, buscando el interés público, un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, comprensibles y aplicables, transparente y comparable en los estados financieros y en otro tipo de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales y de todo el mundo y otros usuarios respecto a la toma de decisiones.

2. Promover el uso y aplicación rigurosa de dichas normas.

3. Cumplir con los objetivos asociados (1 y 2) teniendo en cuenta, cuando sea preciso, las necesidades especiales de entidades pequeñas, medianas y de economías emergentes.

4. Conseguir la convergencia entre las normas contables de carácter nacional y las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera, hacia soluciones de elevada calidad técnica.

Figura 2
Fuente: Propia.

Los objetivos descritos anteriormente corresponden a la base de la gestión que IASB recabo desde sus inicios y que siguiendo la línea de IASC, emite Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), normas que solo bajo resolución de dicha entidad reemplazan las NIC previamente emitidas por IASC.

El desarrollo de la infraestructura anteriormente expuesta resumen el reto de la armonización como la reducción o eliminación de las diferencias para producir un espacio nivelado para los reportes financieros y para ayudar a crear mercados de capital internacionales más eficientes.

Normas Internacionales de Información Financiera

Las NIIF determinan los requerimientos para reconocer, medir, presentar y revelar la información financiera relevante en los estados financieros de propósito general, obteniendo como resultado la generación de información financiera de alta calidad, comparable a través del tiempo en la misma compañía y con las demás compañías que conforman su sector económico, otros sectores económicos a nivel local y global, orientando su propósito a la satisfacción de las necesidades de los usuarios de la información como son: accionistas, empleados, acreedores, proveedores y estado entre otros.

Dada la importancia y el impacto de las NIIF en la cadena global de comercio y la consolidación de prácticas de los diferentes miembros de IASB, la creación de una NIIF debe surtir el siguiente tramite:

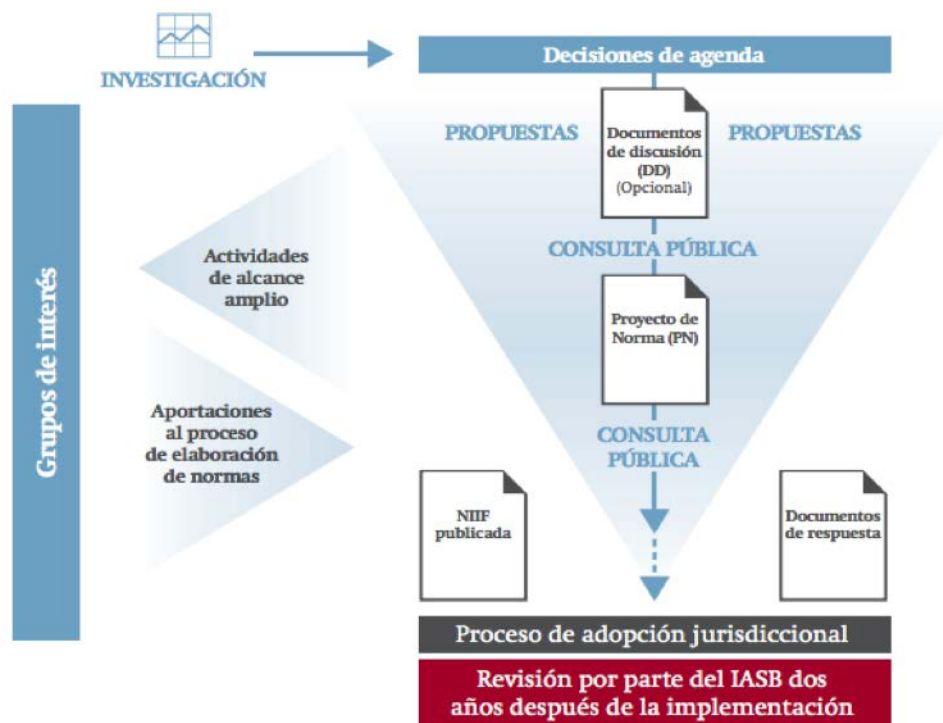


Imagen 2. Quienes somos y qué hacemos

Fuente: IFRS, 2012

El esquema de las Normas Internacionales de Información Financiera determina el deber ser de IASB a través de:

- Un consejo emisor de normas independiente, supervisado por un conjunto de fiduciarios de procedencia geográfica y profesional diversa, con obligación pública de rendir cuentas a un Consejo de Seguimiento de autoridades de mercados de capitales públicos.
- Apoyados por un Consejo Asesor de las NIIF externo y un Comité de Interpretaciones de las NIIF para ofrecer guías cuándo existan divergencias en la aplicación práctica.
- Un meticuloso procedimiento a seguir, abierto, participativo y transparente.
- Un compromiso con inversores, reguladores, líderes de empresas y la profesión de contadores global en todas las fases del proceso.
- Esfuerzos de colaboración con la comunidad emisora de normas mundial.

Las NIIF se utilizan actualmente en gran parte del mundo como base para la preparación de informes financieros. En el siguiente link Usted obtendrá información respecto al estado actual de la convergencia a NIIF en el Mundo (Deloitte, 2014):

<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>

El impacto de las NIIF en el mundo se puede resumir analizando los siguientes casos:



Mercedes-Benz

Imagen 3

Fuente: <http://pxlfctry.com/wp-content/uploads/2013/06/mercedes.png>

Empresa: Daimler Benz

- Reporte bajo las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas (GAAP por su sigla en inglés) en Alemania (German GAAP) y US GAAP.
- Reporto pérdidas por \$1 billón bajo US GAAP.
- Reporto utilidades por \$370 bajo el German GAAP

Diferencia debido a las normas para reportar la información.



Imagen 4

Fuente: <http://www.vishwagujarat.com/wp-content/gallery/top-10-restaurant-finder-app/Burger-King-Rewards.png>

DIAGEO

Imagen 5

Fuente: <http://angelswhiskyclub.com/awc/images/diageo2%20web.png>

Empresa: Diageo Plc

Venta de Burger King

- De acuerdo con las NIIF, la venta se registró en el año terminado el 30 de junio de 2003.
- Bajo el US GAAP, debido al tamaño de la inversión hecha por el comprador y por la participación continua de Diageo, la venta solo se registró hasta el año terminado el 30 de junio de 2006.

Vodafone Group Plc.	
<i>Unlimits power to you.</i>	
	
vodafone	
Tipo	Bolsa de Londres: VOD  NASDAQ: VOD 
Industria	Telecomunicaciones
Fundación	1984
Fundador(es)	Ernest Harrison Gerry Whent
Sede central	 Newbury, Berkshire, Inglaterra, Reino Unido
Ámbito	Mundial
Chairman	Gerard Kleisterlee
CEO	Vittorio Colao
Productos	Telefonía fija, telefonía móvil, Proveedor de Internet, Televisión digital
Ingresos	▼ 43.650 millones de € (2014) ¹
Beneficio neto	▼ 429 millones de € (2014) ¹
Empleados	86,373 (2012)
Filiales	Ver lista [mostrar]
Sitio web	http://www.vodafone.com 
[editar datos en Wikidata]	

Imagen 6

Fuente: <https://es.wikipedia.org/wiki/Vodafone>

Empresa: Vodafone Group Inc.

Un buen ejemplo de la inconsistencia de los reportes financieros nacionales, es el gigante de las telecomunicaciones del Reino Unido Vodafone Group Inc.

Vodafone es un operador de telefonía móvil, telefonía fija y de ADSL, con sede central en Newbury, Berkshire, Reino Unido. Está presente en numerosos países, siendo el segundo operador de telecomunicaciones más grande del mundo en número de clientes (Más de 200 millones de clientes).

En el siguiente mapa, podemos apreciar la extensión de Vodafone en Europa, siendo el color Vodafone, Fucsia Empresas con participación de Vodafone y Naranja Empresas asociadas con Vodafone:

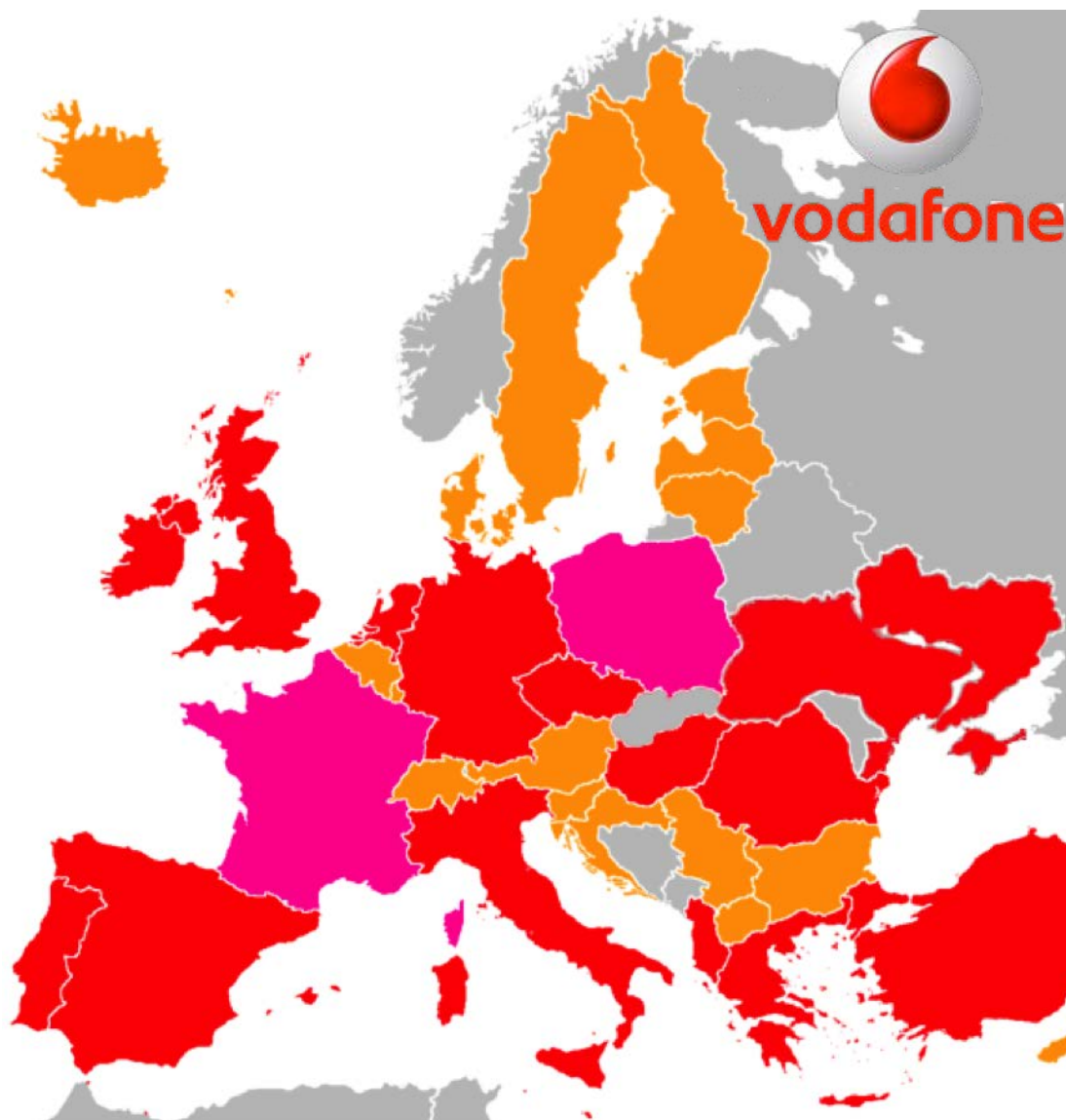


Imagen 7

Fuente: <http://www.federfarmalazio.com/default/css/images/europa.png>

Como parte de las leyes de la comunidad europea, Vodafone debía reportar bajo NIIF y no bajo GAAP del Reino Unido, para los estados financieros de al 31 de marzo de 2006 y en adelante (incluyendo la información comparativa para el año terminado el 31 de marzo de 2005).

Podría esperarse que la utilidad reportada era similar (ya que se trataba de las mismas transacciones económicas presentadas) pero no fue así. La compañía reportó una gran pérdida de 6.938 millones de libras esterlinas para el año terminado en marzo 31 de 2005 bajo el GGAP del Reino Unido, la que se convirtió en una utilidad de 6.518 millones de libras esterlinas al convertirse a NIIF.

La diferencia era simplemente el resultado de las diferentes prácticas contables que se utilizan bajo regímenes de contabilidad diferentes. Tales diferencias significativas reducían la utilidad de los estados financieros.

Esta situación nos lleva a preguntarnos ¿Por qué se generan las variaciones en las prácticas locales?, existen muchos factores:

- Diferencias en el funcionamiento de los sistemas legales.
- Diferencias en los sistemas políticos, por el ejemplo el nivel de control por parte del gobierno.
- Los diferentes mercados de capital.
- La variación internacional en el tipo y escala de actividad económica, desde la agricultura a los servicios financieros y desde las economías en desarrollo a las industrializadas.
- El nivel de influencia internacional y la apertura de mercados.
- La estabilidad de la economía y las tasas de inflación.
- Diferencias culturales.
- La influencia de la profesión del contador.
- Las diferencias nacionales en las estructuras y prácticas del gobierno corporativo (Gales, 2016).

Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia

La implementación de nuevos conceptos en la normatividad de un país, implica cambios importantes en las diferentes esferas de la nación; movimiento de componentes académicos, sociales, económicos e incluso culturales, marcan las nuevas tendencias, procesos y métodos.

Bajo este criterio, Colombia ha presentado una evolución lenta respecto a la estandarización de la información contable; prueba de ello corresponde a la transición legislativa que inicial en el año 1993, periodo en el cual se fijan los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia (PCGA) bajo el Decreto 2649 del mismo año.

Este decreto, fijaba el conjunto de conceptos básicos y de reglas que se deberían observar al registrar e informar contablemente sobre asuntos y actividades de personas naturales y jurídicas y siguiendo la línea de Fray Luca Pacioli y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o Normas de la Información Financiera aprobados durante la 7.^a Conferencia Interamericana de Contabilidad y la 7.^a Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, que se celebraron en la ciudad de Mar del Plata (Argentina) en 1965, sumado al análisis de la NIC vigentes a la fecha de expedición, se dio una línea sólida a los contadores colombianos cuyos registros debían observar criterios como:

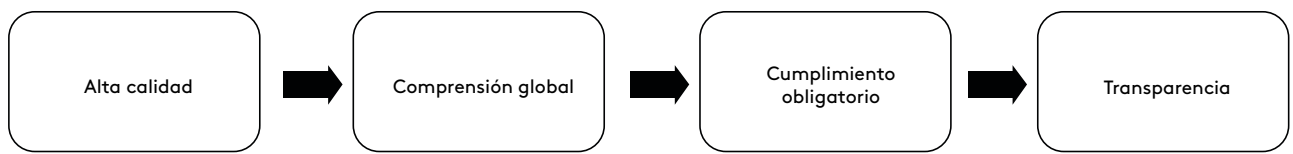


Figura 3
Fuente: Propia.

De manera posterior y con el objetivo de dinamizar el mercado colombiano en el contexto global y siguiendo la línea de la Organización Mundial de Comercio (OMC) cuyo principal ocupación corresponde a las normas mundiales por las cuales se rige el comercio entre las naciones de manera fluida, previsible, libre (Comercio, 2016) y teniendo en cuenta el estatus de Colombia como miembro de esta entidad desde el año 1995, se logra la expedición de la Ley 550 de 1999 que en su artículo 63 indica:

“Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”.

Cuatro años más tarde y sin avances significativos en el planteamiento del art. 63 se consolida el comité Técnico Interinstitucional conformado por:

- Ministerio de Hacienda.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).
- Superintendencia Bancaria.
- Superintendencia de Valores.
- Superintendencia de Sociedades.
- Contaduría General de la Nación.
- Departamento Nacional de Planeación.

Este comité preparó un Proyecto de intervención Económica que además de contener mejoras importantes del Código de Comercio y otras disposiciones, señalaba los mecanismos por los cuales se adoptarían en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría y que en su artículo 9 citaba:

“Artículo 9. Organismo nacional competente para determinar la adopción del estándar internacional: En el marco de lo dispuesto en los artículos 150 numeral 21, 189 numeral 24, 333, 334 y 335 de la Constitución Política, el Estado intervendrá en la economía asignando las funciones y reconociendo como técnicamente competentes para determinar la adopción del estándar internacional en los términos de la presente ley, y en consecuencia, decidir acerca de la adopción de los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, a los siguientes:

1. El Gobierno Nacional, mediante normas de carácter general, sobre los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría que deberán cumplir todos los entes económicos.
2. El Contador General de la Nación, sobre los estándares internacionales de contabilidad que deben regir en el país para los entes del sector público.
3. El Contralor General de la República, sobre el código de ética y los estándares de auditoría para el sector gubernamental.

Parágrafo: El Contador General de la Nación, el Contralor General de la República y cualquier otra entidad definida como competente para realizar procesos de adopción, deberán establecer los mecanismos internos idóneos que les permita asegurar la observancia del principio de autonomía consagrado en el numeral 1 del artículo 7 de la presente ley”.

Esta iniciativa no conto con el beneplácito de los ciudadanos y por primera vez se incluyeron términos en el argot popular contable como **adoptar** o **adaptar**; situación que concluyo con la suspensión del curso de este proyecto.

Dos años después, y con la expedición de la Ley 1116 se menciona nuevamente el esquema de armonización con normas contables internacionales sin una vigencia definida, lo que le proporciona una libertad infinita al gobierno nacional respecto a la estandarización contable, ya que no estableció plazos específicos y dejó a merced del gremio contable la presión respecto a la regulación de este esquema.

En el año 2009 y luego de un proyecto de Ley fallido gestionado en el año 2007 nace la **Ley 1314** en la cual se reglamenta la convergencia de las normas contables nacionales con las de orden internacional y fija plazos desde el año 2010 hasta el 2014, situación que generó procesos de actualización y capacitación en los sectores primarios, secundarios y terciarios de la economía colombiana en aras de preparar la información contable de cara a este importante proceso de transición.

Desde la expedición de esta ley y las nuevas perspectivas respecto a la disciplina contable, Colombia se encuentra en un proceso que presenta múltiples ventajas de cara a su participación en la cadena global de suministros y los esquemas de expansión y penetración en nuevos mercados; sin embargo, este importante reto trae consigo algunas dificultades tales como el rompimiento de paradigmas establecidos y sustentados en la normatividad colombiana y normas aplicables al contexto colombiano teniendo en cuenta la dinámica propia del país, situaciones no enmarcadas en las NIIF; situaciones que deben ser abordadas con

sumo cuidado teniendo como premisa la participación en mercados internacionales y los avances en políticas de comercio exterior que le entrega a los colombianos la oportunidad de acceder a mercados no explorados, tal y como se evidencia en el inventario de acuerdos comerciales internacionales vigentes:



Imagen 8

Fuente: Mincomercio Industria y Turismo <http://www.tlc.gov.co/>

Organismos reguladores contables internacionales

En el esquema de estandarización de normas internacionales, es de vital importancia identificar los siguientes organismos emisores cuyo principal objetivo es el desarrollo conjunto y único de normas contables de carácter mundial atendiendo las características de alta calidad, comprensión global, cumplimiento obligatorio y transparencia:

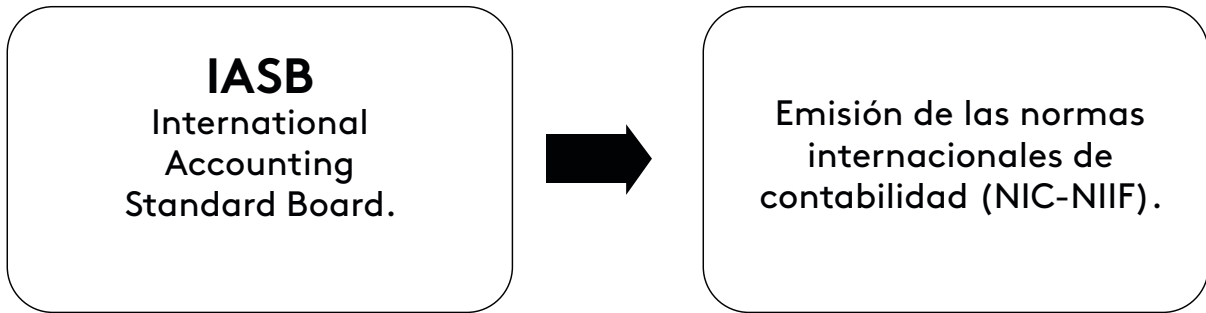


Figura 4
Fuente: Propia.

Estructura IABS

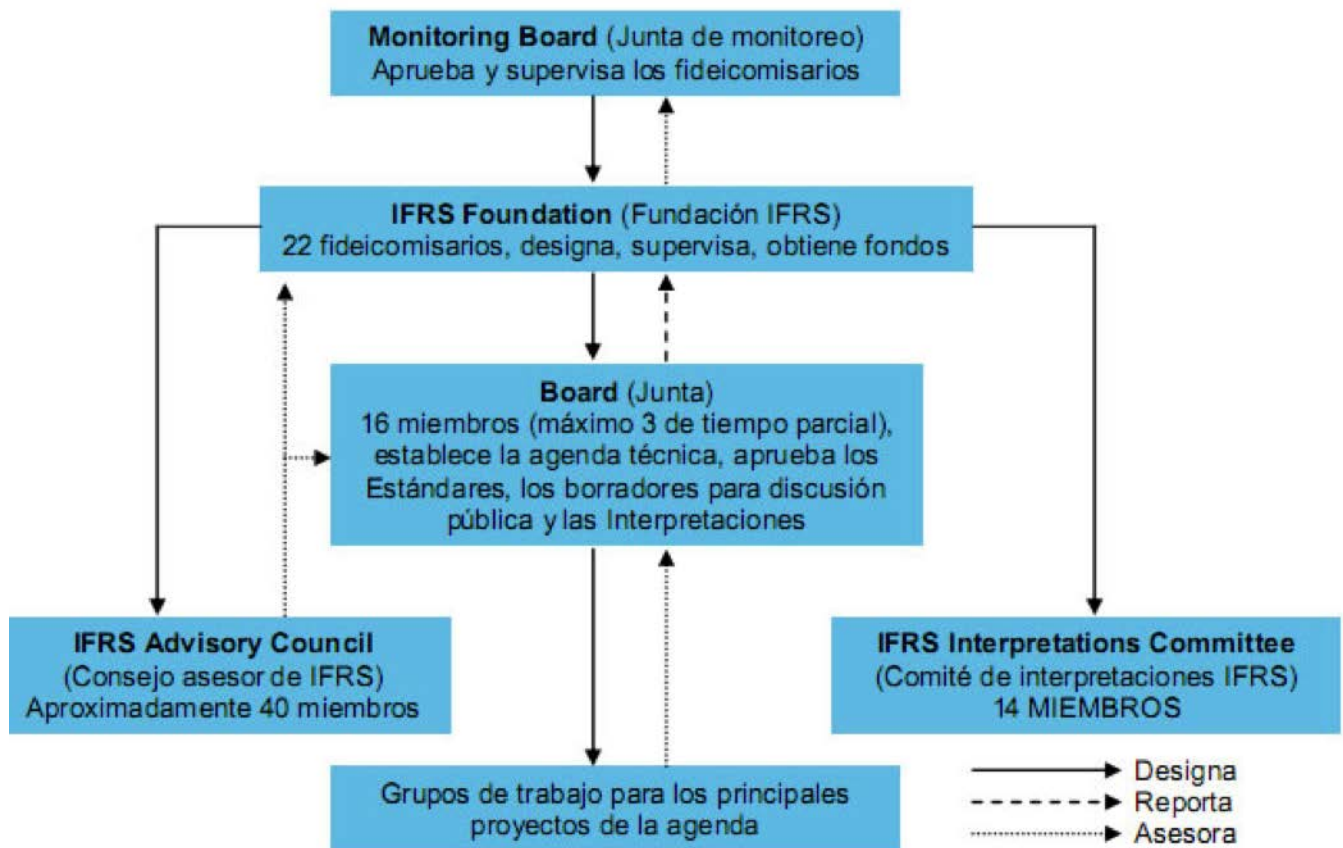


Imagen 9

Fuente: <http://dspace.utpl.edu.ec/bitstream/123456789/3921/1/657X2132.pdf>

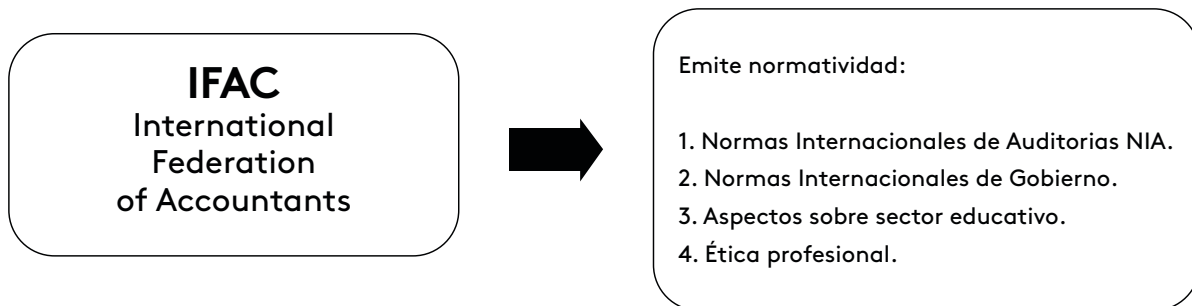


Figura 5
Fuente: Propia.

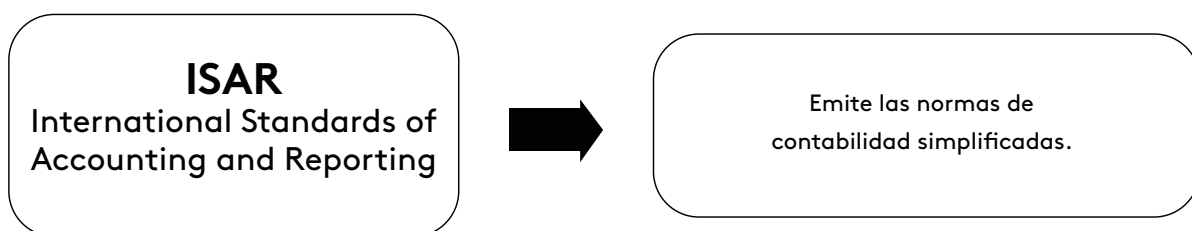


Figura 6
Fuente: Propia.

Esta infraestructura es apoyada de manera conceptual por entidades como el Comité de Regulación en Contabilidad ARC; el Grupo de Consultores en Información Financiera de Europa EFRAG; el Comité de Reguladores del Mercado de Valores Europeo CESR; la Autoridad Europea de Títulos y Mercados ESMA, entre otros.

Adicional a la estructura anteriormente descrita, se encuentra la fijada por el gobierno nacional colombiano con el fin de dar continuidad al esquema convergente respecto a la disciplina contable y orientar a los profesionales de esta rama de las ciencias económicas para su adecuado desempeño en ambientes globales.

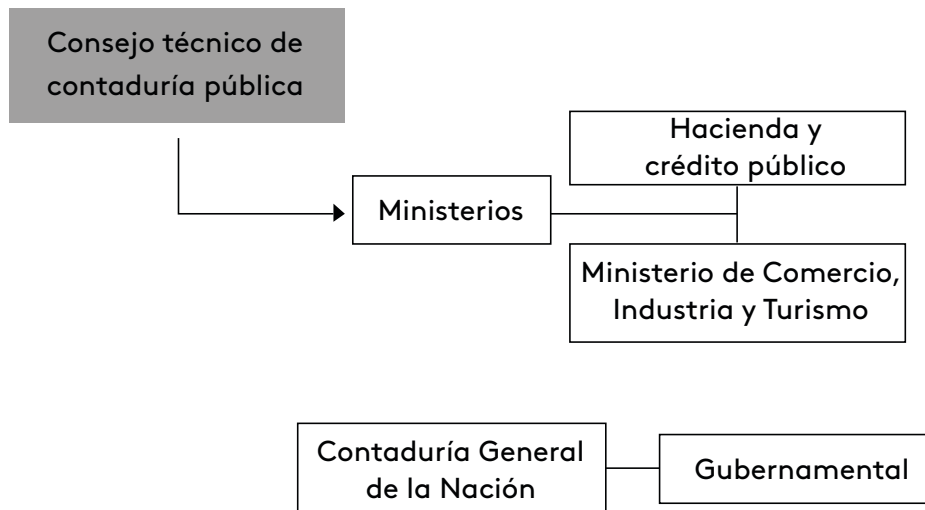


Figura 7

Fuente: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Colombia-IFRS-Profile.pdf>

Marco conceptual: *International Accounting Standards (IASB)*

El marco conceptual de la Normas Internacionales de Información Financiera establece los propósitos, alcances y principios de la preparación y presentación de estados financieros proporcionando una base sólida para el desarrollo de la ciencia contable bajo los principios de coherencia a nivel local e internacional.

El propósito de marco conceptual corresponde a la identificación de prácticas contables apropiadas; la conversión de principio de alto nivel en procedimientos razonables y el enfoque con base en reglas versus el enfoque con base en principios. Partiendo de esta realidad podemos realizar la siguiente precisión:

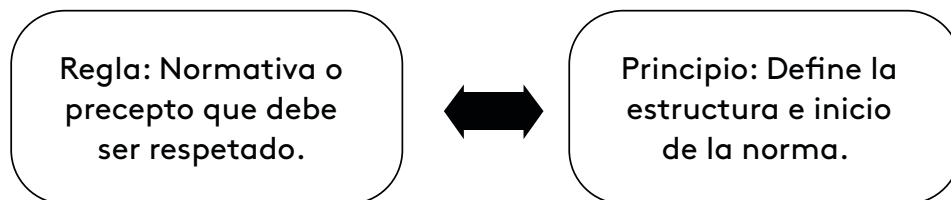


Figura 8

Fuente: Propia.

Dentro del Marco Conceptual de las NIIF, debemos tomar como referencia el Memorando de Entendimiento entre el IASB y el FASB (por su sigla en inglés *Financial Accounting Standards Board*) celebrado en el año 2006 y de manera posterior en el año 2008 en los cuales se enmarcan los proyectos conjuntos orientados a lograr la convergencia de sus respectivos marcos conceptuales y el nacimiento de un marco conceptual único que evidencia los primeros pasos hacia la armonización obteniendo un set de normas realmente globales que integra las siguientes variables:

- (a) El objetivo de la información financiera.
- (b) Las características cualitativas de la información financiera útil.
- (c) La definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros.
- (d) Los conceptos de capital y de mantenimiento del capital (IASB, 2001).

El resumen técnico del marco conceptual emitido el 1 de enero de 2012 preparado por la Fundación IFRS menciona:

“El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito”.

Numerosos inversores, prestamistas y otros

acreedores existentes no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los principales usuarios a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general.

Los estados financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Esos usuarios necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes. Otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los estados financieros con propósito general. Sin embargo, esos estados no están principalmente dirigidos a estos otros grupos.

Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible.

Las características cualitativas identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera). Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante (deben tener valor predictivo y valor confirmatorio, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual) y representar fielmente lo que pretende representar (la información debe ser completa, neutral y libre de error).

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Se definen como sigue:

(a) Un **activo** es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

(b) Un **pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(c) **Patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Los elementos denominados ingresos y gastos se definen como sigue:

(a) **Ingresos** son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

(b) **Gastos** son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, 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, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio (Fun12).

El reconocimiento de las partidas contables se debe dar bajo dos supuestos:

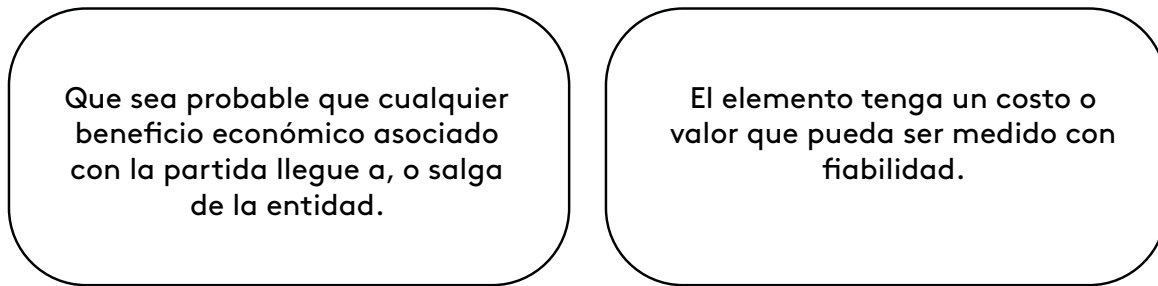


Figura 9
Fuente: Propia.

Cuando exista conflicto entre el Marco Conceptual y una NIIF, los requerimientos de la NIIF prevalecerán sobre los del Marco Conceptual.

La asertiva información entregada en el resumen técnico por la Fundación IABS resalta la importancia de la preparación de los estados financieros como sinónimo de gerencia responsable, mantenimiento seguro de los recursos y su uso apropiado, eficiente y rentable; donde todas las decisiones económicas deben estar basadas en la evaluación de la capacidad de la entidad de generar efectivo y la certeza de la generación de la información acerca de la situación financiera de la entidad, su desempeño y como esta información apoya la toma de decisiones.

Bajo esta misma línea, el marco conceptual se estructura con base en los siguientes supuestos subyacentes:

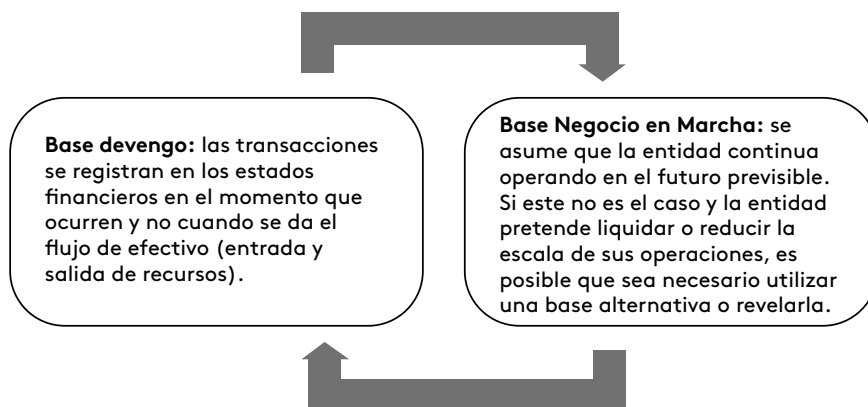


Figura 10
Fuente: Propia.

El doctor William Méndez Méndez de la agremiación de Contadores Públicos del Estado Mo-nacas desarrollo este cuadro sinóptico que permite identificar con amplitud las variables involucradas en los supuestos:

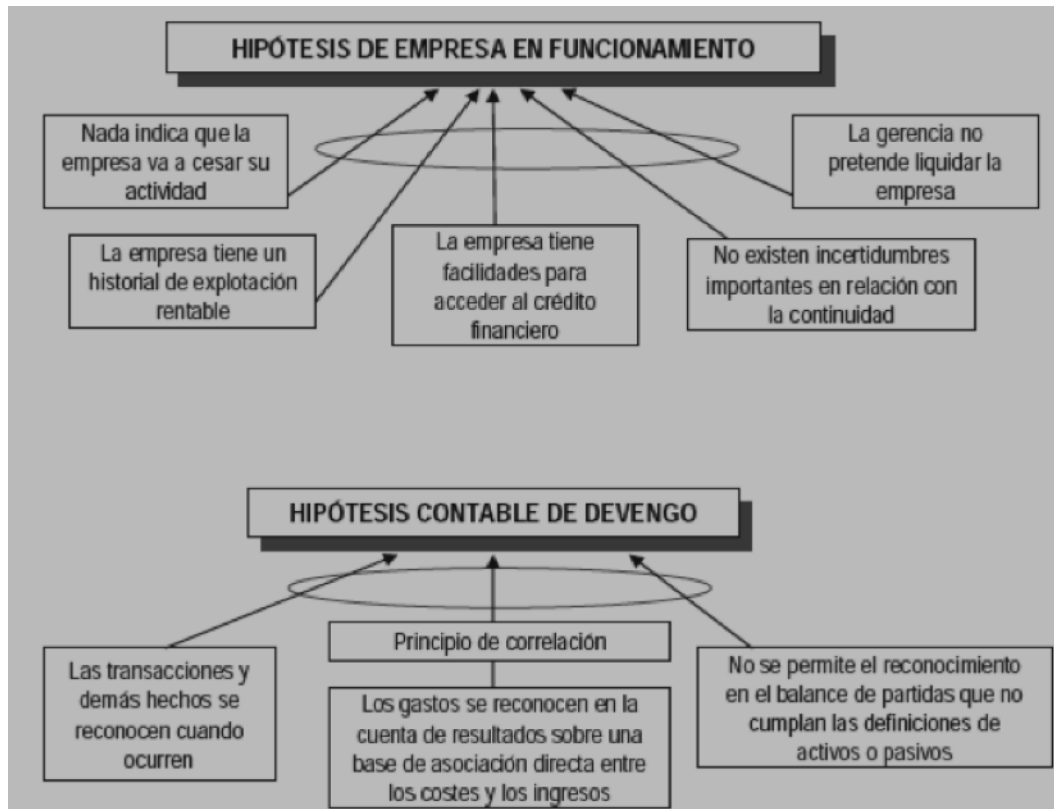


Imagen 10
Fuente: William Méndez

Características cualitativas del marco conceptual

Las características de la información financiera descritas en el marco conceptual, se pueden dividir entre:

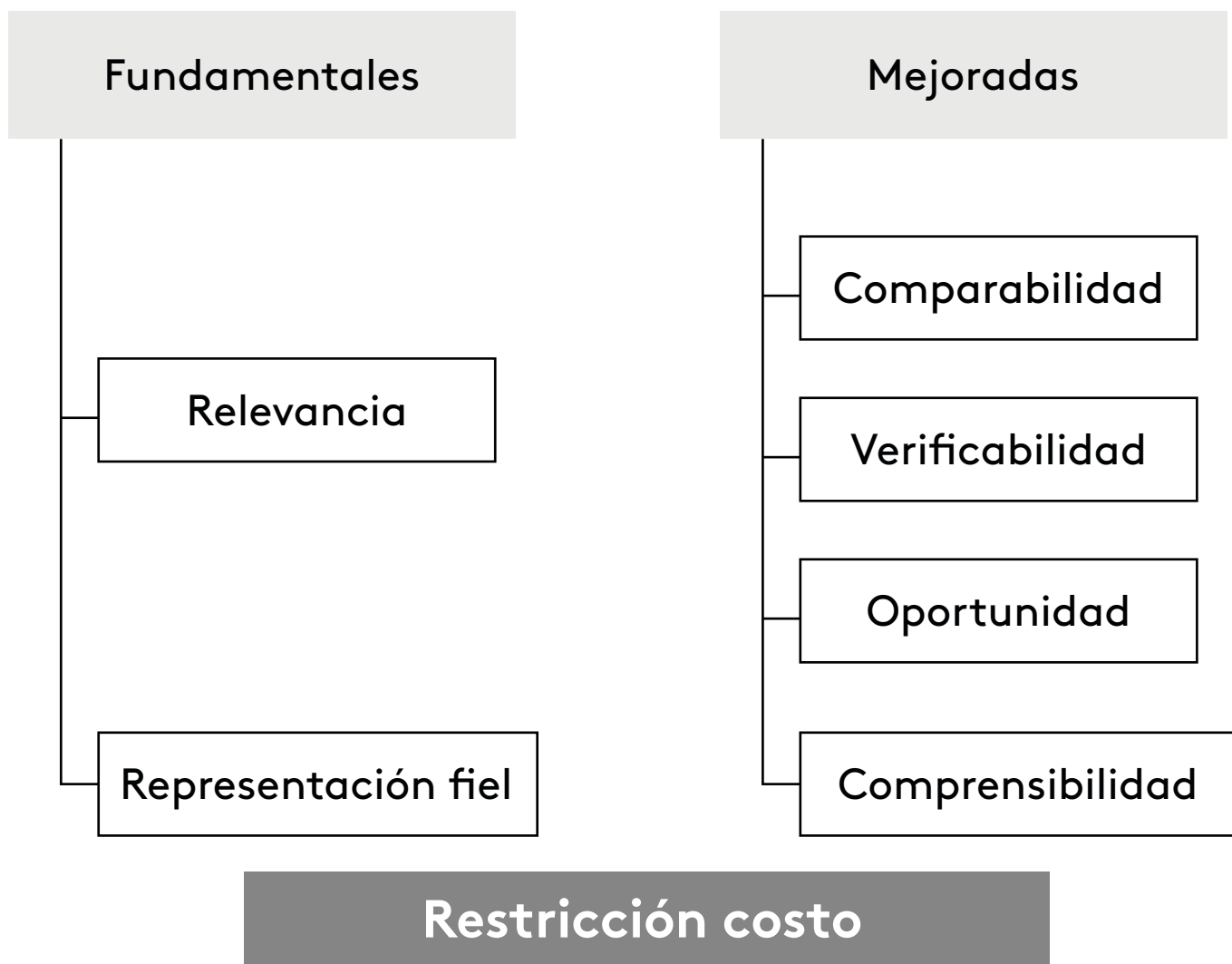


Figura 11
Fuente: Propia.

Características fundamentales

Relevancia: capacidad de la información para hacer una diferencia en las decisiones tomadas por los usuarios. Esta característica es asociada con la materialidad la cual indica que tan importante puede ser el asunto para la entidad.

Representación fiel: los reportes financieros son la representación de numerosos hechos económicos y por tanto la información financiera debe ser capaz de presentar fielmente lo que pretende representar siendo completa, neutral y libre de errores, reconociendo limitaciones, incertidumbres, estimaciones y supuestos.

Cuando la entidad aplica correctamente las características fundamentales debe:

1. Identificar el hecho económico.
2. Identificar la información mas relevante y disponible que se pueda representar fiablemente.

Características mejoradas

Comparabilidad: la comparabilidad, permite a los usuarios identificar y comprender las similitudes y diferencias entre partidas (registro de transacciones) bajo un esquema de comparación de mínimo dos variables. Bajo este esquema, el usuario de la información debe confrontar de manera coherente para que se cumpla el objetivo de esta característica en el ambiente de mejora.

Verificabilidad: asegura a los usuarios que la información contable y financiera; es la representación fiel de cada uno de los hechos económicos y existe evidencia de los registros que soportan dicha transacción.

Oportunidad: la oportunidad implica la disponibilidad de la información con el objetivo de influir de manera asertiva en la toma de decisiones, ubicando la información más reciente como la mas útil y aquella que no sea actual puede mediante esquemas históricos determinar tendencias que contribuyan a la gestión efectiva de la organización.

Comprensibilidad: esta característica identifica esquemas de clasificación y caracterización de manera clara y concisa.

Restricción costo: en el análisis de las características cualitativas, se pueden identificar los costos como restricción en la medida que la obtención de la información financiera trae implícito un esquema de costos (talento humano, software para el procesamiento de la información, supervisión, etc.) que debe ser justificables teniendo en cuenta los beneficios asociados al análisis de las mismas y la posibilidad de la toma de decisiones en escenarios más ciertos y de confianza.

Medición

La medición corresponde al proceso de determinación de los importes monetarios que se deben reconocer y llevar de manera posterior a la contabilidad a través de un registro, para su inclusión en los estados financieros. Para realizar la medición, es necesaria la selección de una base o método particular de medición:

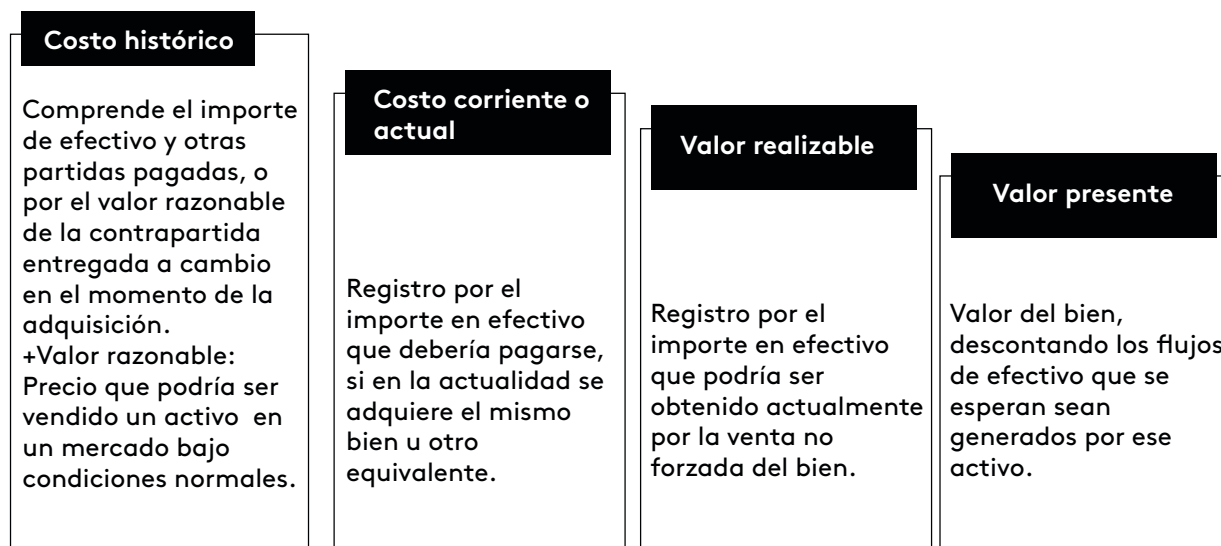


Figura 12
Fuente: Propia.

Proceso de convergencia a NIIF en Colombia

Una vez analizado el contexto, normatividad y aspectos fundamentales de la convergencia a NIIF de Colombia, es necesario hacer énfasis en el proceso operativo de dicho esquema, con el objetivo de alinear la disciplina contable y orientar la transición acorde con los estándares previstos.

Con el objetivo de analizar el esquema de convergencia en Colombia, se hace necesaria la definición de los sets de NIIF que deberán ser acatados por las entidades de nuestro país:

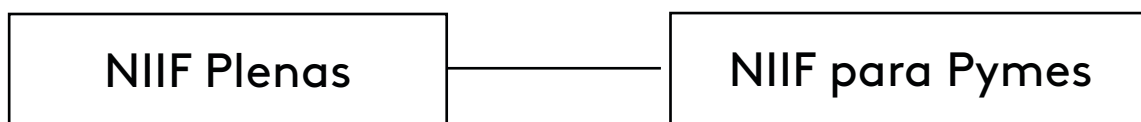


Figura 13
Fuente: Propia.

La concepción de las NIIF plenas y para pymes corresponde al mismo lineamiento respecto a los objetivos perseguidos por IASB respecto a comparabilidad, transparencia, fiabilidad, entre otros; sin embargo, en las últimas se omiten:

- Temas no aplicados a Pymes.
- Se consideran las necesidades de información para este tipo de usuarios.

- Se considera igualmente la restricción de costos en la preparación y presentación de estados financieros para estas entidades que por sus características a nivel financiero y estructural no cuentan con las mismas capacidades que otras entidades en las cuales se da la aplicación del set NIIF Plenas.

Con el ánimo de lograr precisión en esta distinción, a continuación se presenta un paralelo entre los dos set de normas:

Tema	NIIF Pyme	NIIF Plenas
Presentación de estados financieros	Se permite la presentación de un estado de resultados y ganancias acumuladas, en cambio del estado de resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio, cuando los cambios patrimoniales se derivan de resultados y variaciones de las utilidades retenidas.	No se permite esta opción/ Se requiere la presentación de un estado de posición financiera del primer período comparativo presentado, cuando una entidad realiza aplicación retroactiva, re expresión retroactiva o cuando reclasifica partidas en los estados financieros.
Instrumentos financieros	Los instrumentos financieros se miden por: Costo amortizado y valor razonable con cambios en resultados.	Los instrumentos financieros se miden por: Costo amortizado, valor razonable con cambios en resultados, valor razonable con cambios en Otro resultado integral (ORI).
Asociadas y entidades controladas de forma conjunta	Los estados financieros consolidados se miden por: 1. Valor razonable; 2. Costo; 3. Método de participación.	Método de participación.
Propiedades e inversión	Debe usarse el modelo del valor razonable siempre que se pueda medir de manera fiable sin un costo desproporcionado. De lo contrario modelo del costo (Sección 17).	Modelo de valor razonable o modelo del costo.
Propiedad planta y equipo	Revaluación no permitida/Las vidas útiles, valores residuales y métodos de depreciación no deben revisarse anualmente, a menos que existan indicadores de cambio.	Modelo del costo o modelo de la revaluación/Revisión de vidas útiles, valores residuales y métodos de depreciación al menos al final de cada período.
Costos por préstamos	Se reconocen como gastos del período.	Deben capitalizarse cuando se relacionan con activos aptos.

Diferencias de conversión	Las diferencias en conversión no se reclasifican a resultados.	Reconocidas en ORI y posteriormente reclasificadas a resultados.
---------------------------	--	--

Cuadro 1
Fuente: Propia.

Grupos entidades NIIF

Bajo el contexto colombiano, la convergencia a NIIF se planteó bajo la siguiente estructura:



Figura 14
Fuente: Propia.

Grupo 1

Las entidades obligadas a llevar contabilidad y que presenten cualquier de las siguientes características hacen parte del grupo 1 según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

- a) Emisores de valores.
- b) Entidades de interés público.
- c) Entidades que tengan activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal superior a doscientos (200) trabajadores; que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:
 - i. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF.
 - ii. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF.
 - iii. Realizar importaciones (pagos al exterior, si se trata de una empresa de servicios) o exportaciones (ingresos del exterior, si se trata de una empresa de servicios) que representen más del 50% de las compras (gastos y costos, si se trata de una empresa de servicios) o de las ventas (ingresos, si se trata de una compañía de servicios), respectivamente, del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa.
 - iv. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.

Este grupo deberá aplicar las NIIF Plenas bajo el siguiente cronograma:

Periodo de preparación: 1 de Enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013.

Periodo de transición: 1 de Enero de 2014 al 31 de diciembre de 2014.

Periodo de aplicación: 1 de Enero de 2015 al 3 de diciembre de 2015.

Figura 15
Fuente: Propia.

Grupo 2

Las entidades obligadas a llevar contabilidad y que presenten cualquier de las siguientes características hacen parte del grupo 2 según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

- a) Empresas que no cumplan con los requisitos del literal c) del grupo 1.
- b) Empresas que tengan Activos totales por valor entre quinientos (500) y treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal entre once (11) y doscientos (200) trabajadores, y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público.
- c) Microempresas (Bancoldex, Bancoldex definición Microempresa, 2015)¹ que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores, y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV. Dichos ingresos brutos son los ingresos correspondientes al año inmediatamente anterior al periodo sobre el que se informa. Para la clasificación de aquellas empresas que presenten combinaciones de parámetros de planta de personal y activos totales diferentes a los indicados, el factor determinante para dicho efecto, será el de activos totales.

Este grupo esta en libertad de elegir NIIF plenas o Pyme bajo el siguiente cronograma:

¹ Se clasifica como microempresa aquella una unidad económica que tiene activos totales hasta de 500 salarios mínimos mensuales legales vigentes y menos de 10 empleados. (Según la ley 590 de julio 10 de 2000, modificada por la Ley 905 de 2004.

Periodo de preparación: 1 de Enero de 2014 al 31 de diciembre de 2014.

Periodo de transición: 1 de Enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015.

Periodo de aplicación: 1 de Enero de 2016 al 3 de diciembre de 2016.

Figura 16
Fuente: Propia.

Grupo 3

Las entidades obligadas a llevar contabilidad y que presenten cualquier de las siguientes características hacen parte del grupo 3 según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

(a) Personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios establecidos en el art. 499 del Estatuto Tributario² (ET) y normas posteriores que lo modifiquen. Para el efecto, se tomará el equivalente a UVT (Unidad de Valor Tributario), en salarios mínimos legales vigentes.

(b) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo 2 ni en el literal anterior.

² **Art. 499. Quiénes pertenecen a este régimen.**

-Artículo Modificado- Al Régimen Simplificado del Impuesto Sobre las Ventas pertenecen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

2-Modificado- 1. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a cuatro mil (4.000) UVT.

2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

3. *3* Literal declarado Inexequible

4. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.

5. Que no sean usuarios aduaneros.

6. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a 3.300 UVT.

7. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 4.500 UVT.

PAR 1. Para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.300 UVT, el responsable del Régimen Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común.

Este grupo aplicará el esquema de contabilidad simplificada bajo el siguiente cronograma:

Periodo de preparación: 1 de Enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013.

Periodo de transición: 1 de Enero de 2014 al 31 de diciembre de 2014.

Periodo de aplicación: 1 de Enero de 2015 al 3 de diciembre de 2015.

Figura 17
Fuente: Propia.

Calendario de aplicación

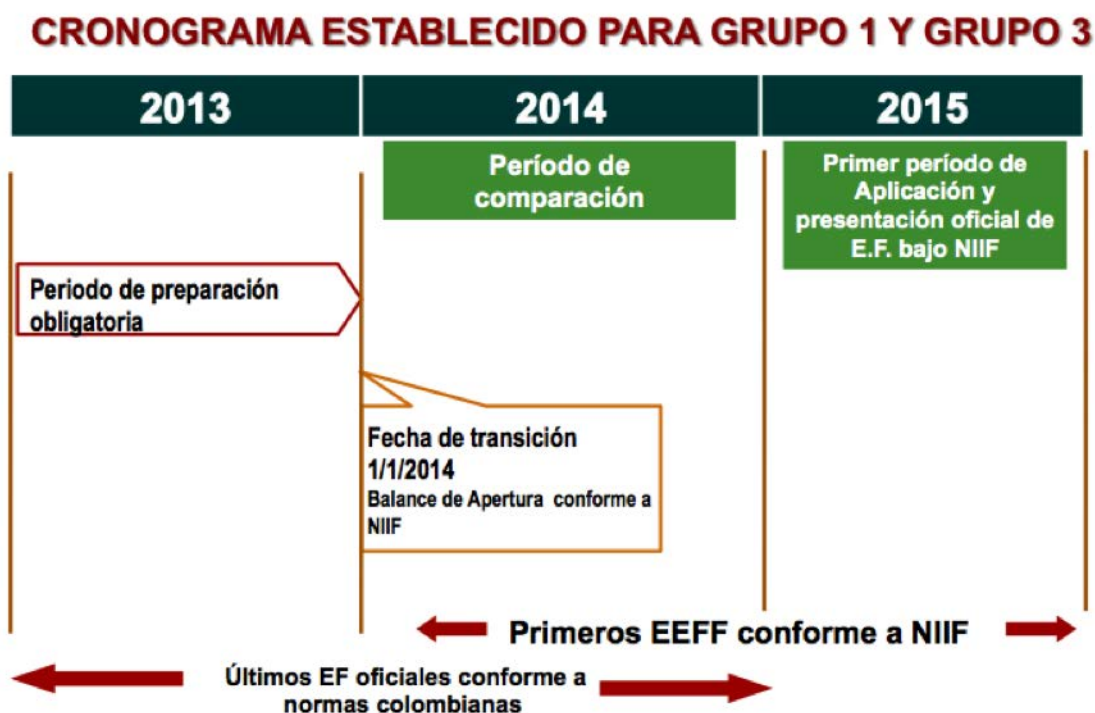


Imagen 11
Fuente: Propia.

CRONOGRAMA PREVISTO PARA GRUPO 2

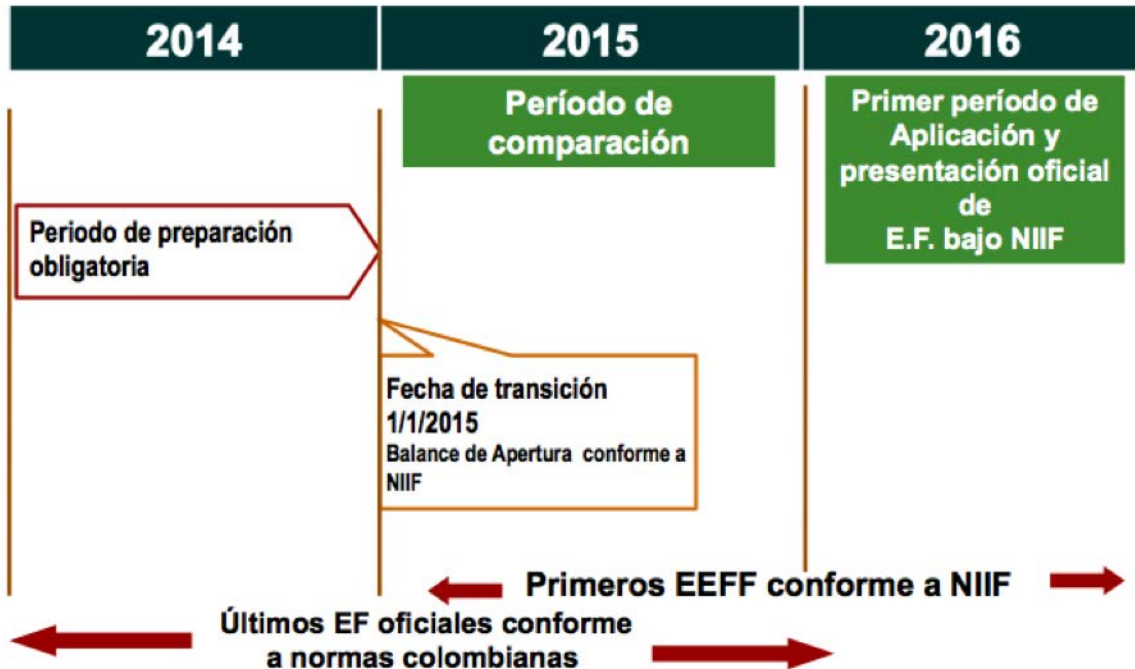


Imagen 12
Fuente: Propia.

Estructura de las NIIF

Generalmente una norma internacional de información financiera cuenta con la siguiente estructura:

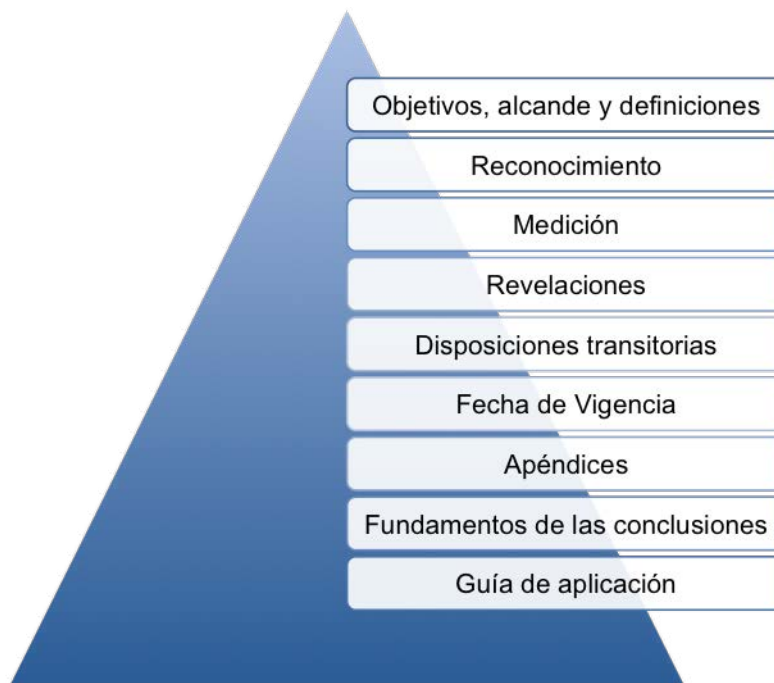


Figura 218
Fuente: Propia.

La estructura anteriormente descrita opera para la mayoría de NIIF emitidas por IASB con el objetivo de llevar una secuencia lógica respecto al desarrollo de la norma y evitar cualquier tipo de confusión que se pueda presentar en su estudio, interpretación y aplicación.

Finalmente, Bancoldex en su esquema de capacitación empresarial, nos entrega un diagrama en el cual podemos visualizar el inventarios de las normas internacionales de contabilidad vigentes y su ruta para desarrollar las siguientes unidades.

Normas internacionales vigentes

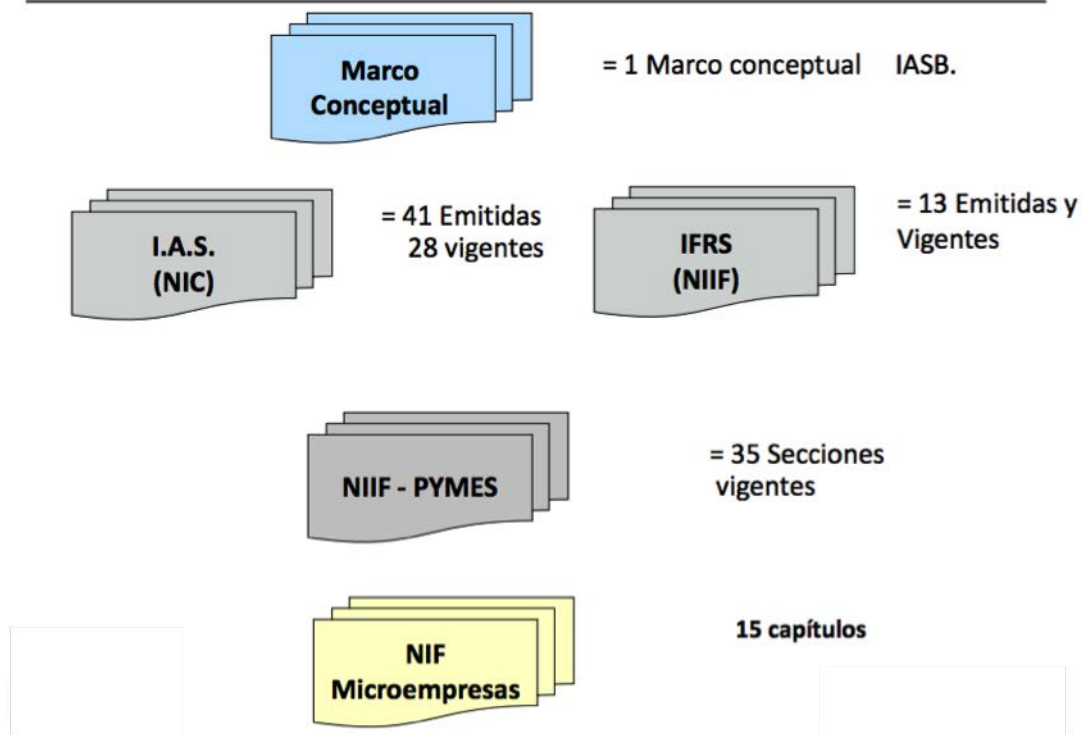


Imagen 13
Fuente: Presentación NIIF, 2015

2

Unidad 2

NIF referidas a la
presentación de
estados financieros



Normas internacionales de
información financiera

Autor: Diana González Santos

Introducción

Una vez definido el papel protagónico de la contabilidad en ambientes dinámicos y globales; se hace necesario el análisis, interpretación y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) como herramienta o único lenguaje establecido en dichos mercados respecto a la imputación y exposición de transacciones comerciales, con el objetivo de tomar decisiones gerenciales de manera asertiva y procurar la mayor transparencia, coherencia y fiabilidad de la información hacia los usuarios de la misma, usuarios que están inmersos en nuestro ciclo económico y pueden garantizar a futuro la permanencia de nuestra organización en entornos internacionales altamente competitivos.

Para lograr el desarrollo de las competencias planteadas en el modulo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) recomendamos:

- Lectura y análisis del texto contenido en la cartilla.
- Lectura y análisis de los textos sugeridos de apoyo, que le permitirán una comprensión más amplia del tema expuesto.
- Identificación de los conceptos claves tratados a lo largo de esta unidad, con el objetivo de contextualizarlos en el sector real y/o aquel que consolide su experiencia como profesional.
- Participación activa respecto a los recursos de aprendizajes previstos en el modulo y las actividades evaluativas propuestas por el docente.
- Establecer un cronograma de actividades, que le permita desarrollar la Unidad de manera pausada, consciente y análisis de los nuevos componentes y conceptos involucrados, con el ánimo de obtener el mayor provecho académico y profesional de esta unidad sin alterar los tiempos previstos para el desarrollo de las competencias planteadas.
- Consulta de otras fuentes de información que aclaren cualquier duda al respecto de la temática expuesta u interioricen el conocimiento adquirido.
- Suscripción a la página web <http://www.ifrs.org/> con el objetivo de conocer los avances respecto a normas internacionales de información financiera.
- Suscripción en YouTube a: "Portal IFRS".
- Acceso biblioteca www.icaew.com (<http://www.icaew.com/en/library>).

NIIF referidas a la presentación de estados financieros

NIC 1 Presentación de los estados financieros

La NIC 1 Presentación de los estados financieros, tiene como principal objetivo proveer información acerca de la situación financiera de la entidad, su desempeño económico y el flujo de efectivo que soporte el supuesto que la empresa seguirá operando en el futuro.

Adicionalmente, establece las bases para la preparación y presentación de estados financieros de propósito general, asegurando que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades; además, establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido (IASB, NIC 01).

Para observar el cumplimiento del objetivo planteado en la NIC 1, todos los estados financieros deben seguir los siguientes principios fundamentales:



Figura 1
Fuente: Propia.

Adicionalmente, los estados financieros tratados en este apartado deben cumplir con:

- Uso supuesto negocio en marcha.
- Uso supuesto causación (reconocimiento de hechos económicos cuando se realicen).
- Clasificación y presentación de elementos de forma consistencia a excepción de: cambio en la naturaleza de las operaciones; cambios requeridos por una norma.

Estados financieros

Un estado financiero es un informe que resume el registro de la actividad financiera de la empresa, persona o entidad. Es una herramienta óptima para la toma de decisiones y una fuente invaluable de información para los accionistas, proveedores, acreedores, estado y todas aquellas entidades relacionadas con el ciclo económico de la organización.

Un set completo de estados financieros comprende:

- (a) Un estado de situación financiera al final del periodo; (conocido en Colombia como Balance General).
- (b) Un estado del resultado integral del periodo.
- (c) Un estado de cambios en el patrimonio del periodo.
- (d) Un estado de flujos de efectivo del periodo.
- (e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.
- (f) Un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una re expresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

La utilidad y/o partidas que integran los estados financieros enunciados se resumen en el siguiente esquema:

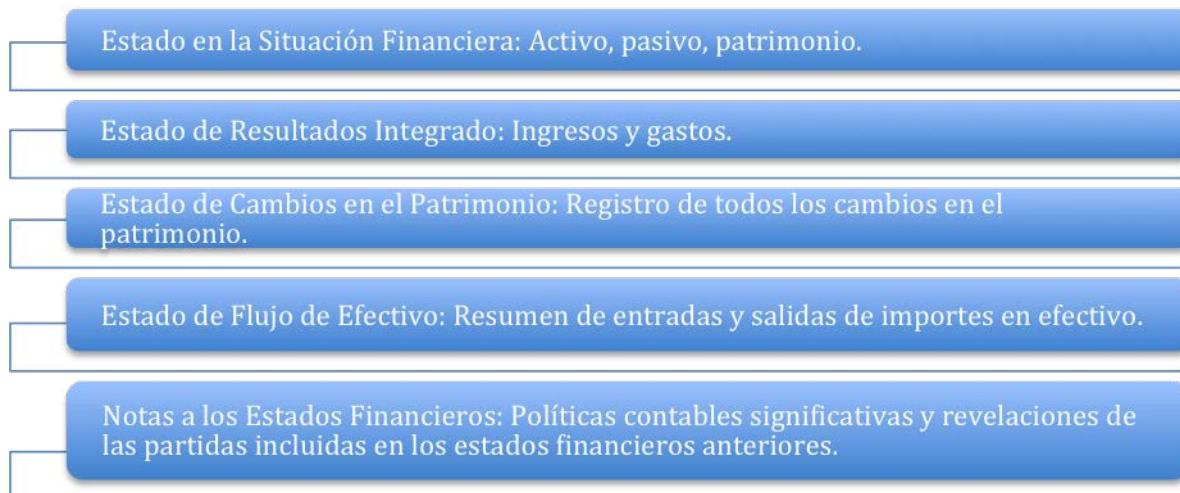


Figura 2
Fuente: Propia.

Los estados financieros listados anteriormente deben incluir información importante como: nombre de la entidad titular; si los estados financieros son para una entidad individual o grupo; periodo cubierto; moneda utilizada y nivel redondeo utilizado. Adicionalmente los estados financieros deberán ser identificados claramente y distinguirse de otra información con la que hayan sido publicados y cada uno de los componentes de estos informes debe ser identificado visiblemente.

Objetivo de los estados financieros

Los estados financieros buscan satisfacer las necesidades comunes de información para los usuarios de la misma (inversionistas, empleados, acreedores, proveedores, clientes, gobierno y sus agencias y público en general) conforme al siguiente contexto:

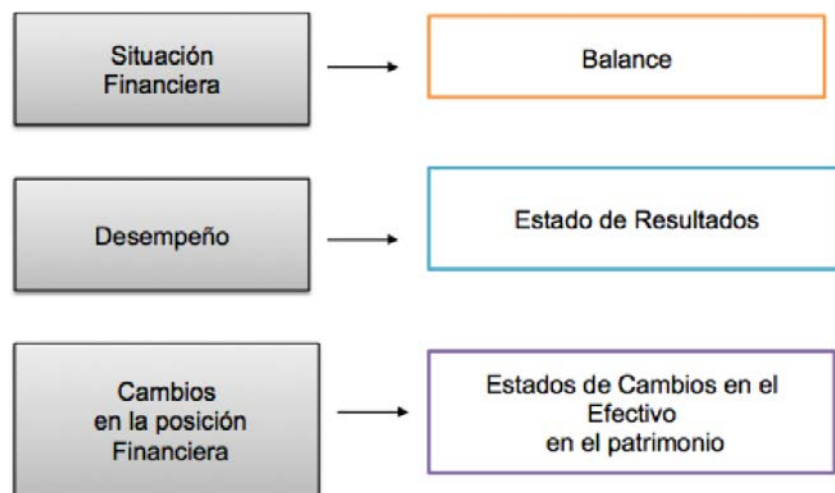


Figura 3
Fuente: Propia.

Componentes de los estados financieros

De manera conjunta y con los estados financieros de propósito general, se puede presentar un análisis financieros que describa y explique las principales características del rendimiento financiero y la situación económica de la entidad.

Bajo este parámetro, la NIC 1 recomienda la inclusión de un informe de gestión elaborado por la administración, en el cual se describa de manera detallada el resultado de gestión de la entidad, su desempeño en el sector y las perspectivas de crecimiento.

Consideraciones generales para la presentación de los estados financieros

En concordancia con la NIC 1, los estados financieros deben reflejar razonablemente la situación y rendimiento financiero de la empresa, así como los hechos económicos registrados en un periodo de tiempo determinado teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- Selección de las políticas contables aplicables según NIC 8.
- Presentación de la información de manera relevante, fiable, comparable y comprensible.
- Información adicional de acuerdo a los lineamientos de las NIIF.

Adicionalmente deben atender los siguientes criterios:

- **Uniformidad en la presentación:** la entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas de los estados financieros. Las excepciones son: Cambio en la razón social de la firma; forma inapropiada de presentación; reclasificación y/o requerimiento de otra norma.

- **Importancia relativa:** si alguna partida de los estados financieros posee la suficiente importancia para influir en la toma de decisiones, debe presentarse por separado y aquellas que no revistan de importancia significativa pueden ser agrupadas con otras de similar naturaleza o función.
- **Información comparativa:** los estados financieros deben presentarse comparando el periodo más reciente con el anterior.
- **Periodicidad:** los estados financieros deben observar una periodicidad anual. Si se llegase a cambiar este periodo debe revelarse la razón que motivo dicho cambio.

Ejemplos estados financieros

- Ejemplo, estado consolidado de situación financiera.

Las partidas relacionadas en este estado son:



Estados consolidados de situación financiera^{1,2}

En miles de Euro

	Nota	31 de diciembre de 2011	31 de diciembre de 2010 Reexpresado*	1 de enero de 2010 ³ Reexpresado*
Activos				
NIC 1.54(a)	16	26.586	31.049	34.937
NIC 1.54(c)	17	6.226	4.661	5.429
NIC 1.54(f)	18	7.014	8.716	8.070
NIC 1.54(h)	24	213	-	-
NIC 1.54(b), 17.49	19	2.170	1.050	950
NIC 1.54(e), 28.38	20	2.025	1.558	1.140
NIC 1.54(d)	21	3.631	3.525	3.212
NIC 1.54(a), 56	22	-	1.376	1.902
	29	635	731	587
NIC 1.60		48.500	52.666	56.227
Total activos no corrientes⁵				
NIC 1.54(g)	23	12.867	12.119	12.716
NIC 1.54(f)	18	245	140	402
NIC 1.54(d)	21	662	1.032	821
NIC 1.54(n)		-	228	-
NIC 1.54(h)	24	26.250	17.999	16.311
		330	1.200	895
NIC 1.54(i)	25	1.505	1.850	2.529
NIF 5.38, 40, NIC 1.54(j)	8	14.410	-	-
NIC 1.60		56.269	34.568	33.674
Total activos corrientes⁵				
Total activos				
	6	104.769	87.234	89.901

Imagen 1

Fuente: KPMG, Estados Financieros Ilustrativos NIIF, 2011

Estados consolidados de situación financiera (continuación)¹

<i>En miles de Euro</i>	Nota	31 de diciembre de 2011	31 de diciembre de 2010 <i>Reexpresado*</i>	1 de enero de 2010 <i>Reexpresado*</i>
Patrimonio				
NIC 1.54(r), 78(e)		14.979	14.550	14.550
NIC 1.55, 78(e)		4.886	3.500	3.500
NIC 1.54(r), 78(e)		1.101	449	322
NIC 1.55, 78(e)		20.886	14.006	10.600
		41.852	32.505	28.972
Total patrimonio atribuible a los propietarios de la Compañía				
NIC 1.54(q), 27.27		1.582	842	601
		26	33.347	29.573
Total patrimonio				
Pasivos				
NIC 1.54(m)	28	20.942	19.206	21.478
	34	20	5	-
	29, 30	982	841	2.204
	33	270	-	-
NIC 20.24	31	1.424	1.462	-
NIC 1.54(l)	32	1.010	400	682
NIC 1.54(o), 56	22	2.464	1.567	1.436
NIC 1.60		27.112	23.481	25.800
Total pasivos no corrientes³				
	25	334	282	303
NIC 1.54(n)		762	-	25
NIC 1.54(m)	28	4.390	4.386	2.017
NIC 1.54(k)	33	23.481	24.363	30.618
NIC 1.54(k)	33	8	7	9
NIC 11.42(b)	31	178	168	156
NIC 1.54(l)	32	660	1.200	1.400
NIIF 5.38, 40, NIC 1.54(p)	8	4.410	-	-
NIC 1.60		34.223	30.406	34.528
Total pasivos corrientes³				
	6	61.335	53.887	60.328
Total pasivos				
Total pasivos y patrimonio				
		104.769	87.234	89.901

* Ver nota 2 (e).

Imagen 2

Fuente: KPMG, Estados Financieros Ilustrativos NIIF, 2011

En este ejemplo y bajo el esquema prescrito por IABS, los activos deben clasificarse entre corrientes y no corrientes y todo depende del ciclo de explotación de los mismos.



Figura 4
Fuente: Propia.

Un activo corriente cumple con las siguientes características:

- Uso del activo en el ciclo normal de explotación (supuesto de 12 meses).
- Se mantiene el activo principalmente para temas de negociación.
- Se espera realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a partir del periodo de reporte.
- El activo sea efectivo o su equivalente de efectivo al que la entidad tiene acceso durante 12 meses.

Algunos ejemplos de activos corrientes son: efectivo, cuentas por cobrar, inversiones, inventarios, activos mantenidos para la venta entre otros.

Todos los demás activos se clasifican como activos no corrientes como por ejemplo propiedad planta y equipo, activos intangibles, propiedades de inversión, entre otros.

La misma situación ocurre con la clasificación del pasivo corriente, en cuyo caso se deben observar las siguientes variables:

- Se mantiene fundamentalmente para fines del negocio.
- Debe ser liquidado dentro de los 12 meses después del periodo de presentación del informe, sin el derecho incondicional para aplazar la liquidación durante al menos 12 meses después de periodo de presentación del informe.

Ejemplo de pasivos corrientes: deudas por impuestos, obligaciones con terceros, préstamos vigentes, acreedores comerciales, entre otros.

Todos los demás pasivos se clasifican como no corrientes como por ejemplo ingresos diferidos, beneficios a empleados, derivados, etc.

- Ejemplo Estado Consolidado de Resultados Integrales.

Estados consolidados de resultados integrales^{1, 2, 3}

NIC 1.10(b), 81(a)	En miles de Euro	Por el año terminado el 31 de diciembre		
		Nota	2011	2010 Reexpresado*
	Operaciones continuas			
NIC 1.82(a)	Ingresos de actividades ordinarias ⁴	10	102.716	96.636
NIC 1.99, 103, 2.36(d)	Costo de ventas ²		(55.708)	(56.186)
NIC 1.103	Ganancia bruta		47.008	40.450
	Otros ingresos	11	1.095	315
NIC 1.99, 103	Costos de distribución ²		(17.984)	(18.012)
NIC 1.99, 103	Gastos de administración ²		(17.142)	(15.269)
NIC 1.99, 103, 38.126	Gastos de investigación y desarrollo ²		(1.109)	(697)
NIC 1.99, 103	Otros gastos	12	(860)	(30)
NIC 1.85	Resultados de actividades de la operación		11.008	6.757
	Ingreso financiero		1.161	480
NIC 1.82(b)	Costos financieros		(1.707)	(1.646)
	Costo financiero neto	15	(546)	(1.166)
NIC 1.82(c), 28.38	Participación en las ganancias de asociadas (neto de impuestos) ⁵	20	467	587
NIC 1.85	Ganancias antes de impuestos		10.929	6.178
NIC 1.82(d), 12.77	Gastos por impuesto	22	(3.371)	(1.800)
NIC 1.85	Ganancia procedente de actividades continuadas		7.558	4.378
	Operaciones discontinuadas			
NIIF 5.33(a), NIC 1.82(e)	Utilidad (pérdida) de operaciones discontinuadas (neto de impuestos) ⁶	7	379	(422)
NIC 1.82(f)	Resultado del período		7.937	3.956
	Otros resultados integrales⁷			
NIC 1.82(g), 21.52(b) NIC 28.39	Diferencias en conversión para operaciones extranjeras		680	499
	Diferencias en conversión para inversiones contabilizadas utilizando el método de participación		(159)	(169)
NIC 1.82(g)	Reclasificación de diferencias de conversión por pérdida de influencia significativa		(20)	-
NIC 1.82(g)	Pérdida neta en cobertura de inversión neta en operación extranjera	15	(3)	(8)
NIC 1.82(g)	Revaluación de propiedad, planta y equipo	16	200	-
NIIF 7.23(c)	Porción efectiva de cambios en el valor razonable de coberturas de flujo de efectivo	15	(62)	77
NIIF 7.23(d), NIC 1.92	Cambio neto en el valor razonable de coberturas de flujo de efectivo transferido a resultados ⁸	15	(31)	(11)
NIIF 7.20(a)(iii)	Cambio neto en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta	15	199	94
NIIF 7.20(a)(iii), NIC 1.92	Cambio neto en el valor razonable de activos financieros disponibles para la venta transferido a resultados ⁹	15	(64)	-
NIC 1.82(g), 19.93B	Ganancias (pérdidas) actuariales por planes de beneficios definidos	29	72	(15)
NIC 1.91(b)	Impuesto a las ganancias sobre otro resultado integral ⁹	22	(104)	(48)
NIC 1.85	Otro resultado integral del año, neto de impuestos		708	419
NIC 1.82(i)	Resultado integral total del año		8.645	4.375

* Ver nota 2 (e) y nota 7

Imagen 3

Fuente: KPMG, Estados Financieros Ilustrativos NIIF, 2011

Dentro de la NIC 1 se describe el Estado ORI (Otros resultados Integrales), el cual comprende las partidas de ingreso y gastos que no deben ser reconocida por otras NIIF en el estado de resultados tradicional Ej.: Superávit de revaluación, ganancias y pérdidas actuarianas por planes de beneficio definidos, ganancias o perdidas sobre activos financieros, entre otros.

■ Ejemplo estado consolidado de cambios en el patrimonio.

En este estado financiero se describe cada clase de capital incluyendo:

- Resultados integrales totales.
- Efecto cambiario en la política contable.
- Conciliación de valor registrado.
- Notas de relevancia sobre dividendos pagados.

Estado Consolidado de Cambios en el Patrimonio											
Año terminado el 31 de diciembre de 2010											
Atribuido a los propietarios de la Sociedad											
En miles de Euro	Capital en Nota	Primas en acciones	Reserva de conversión	Reserva de cobertura	Reserva de valor razonable	Reserva de revaluación	Reserva para acciones propias	Ganancias acumuladas	Participaciones no controladoras Total	Patrimonio Total	
Saldo al 1 de enero 2010	14.550	3.500	(129)	434	17	-	-	10.567	28.939	601	29.540
Impacto del cambio en la política contable ²	2(a)	-	-	-	-	-	-	33	33	-	33
Saldo re-expresado al 1 de enero de 2010	14.550	3.500	(129)	434	17	-	-	10.600	28.972	601	29.573
Resultado integral total del año											
Ganancia del período								3.737	3.737	219	3.966
Total otro resultado integral ³	22,26		300	44	83			(10)	397	22	419
Resultado integral total del año			300	44	83			3.727	4.134	241	4.375
Transacciones con los propietarios, registradas directamente en patrimonio											
Contribuciones de y distribuciones a los propietarios											
Acciones propias adquiridas ⁴	26						(280)		(280)		(280)
Dividendos	26							(571)	(571)		(571)
Transacciones de pago basado en acciones ⁵	30							250	250		250
Total contribuciones y distribuciones a los propietarios							(280)	(221)	(601)		(601)
Saldo re-expresado al 31 de diciembre de 2010	14.550	3.500	171	478	80	-	(280)	14.006	32.505	842	33.347

Las notas en las páginas 23 a 207 son parte integral de los estados financieros consolidados.

Imagen 4

Fuente: KPMG, Estados Financieros Ilustrativos NIIF, 2011

■ Estado consolidado de flujo de efectivo

Este estado financiero resume las entradas y salidas de efectivo más significativas.

Estados consolidados de flujo de efectivo^{1, 2, 3}

Por el año terminado el 31 de diciembre

En miles de Euro	Nota	2011	2010 Reexpresado*
Flujos de efectivo de las actividades de operación			
Ganancia del período ⁴		7.937	3.956
Ajustes por:			
Depreciación	16	5.001	5.122
Amortización de activos intangibles	17	785	795
(Reverso de) pérdidas por deterioro de propiedad, planta y equipo	16	(393)	1.123
Pérdidas por deterioro del valor de los activos intangibles	17	116	285
Reverso de pérdidas por deterioro del valor de los activos intangibles	17	(100)	-
Pérdida por deterioro de valor en revalorización del grupo de activos para su disposición	8	25	-
Cambio en el valor razonable de activos biológicos	18	(650)	(50)
Incremento neto de activos biológicos debido a (nacimiento) muertes	18	(11)	(15)
Cambio en el valor razonable de propiedad de inversión	19	(20)	(60)
Pérdida por deterioro de deudores comerciales	12	150	30
Costos financieros netos	15	546	1.166
Inversión reconocida utilizando el método de participación	20	(467)	(587)
Ganancia en venta de propiedad, planta y equipo	11	(26)	(100)
Ganancia en venta de operación discontinuada, neta de impuesto	7	(516)	-
Ganancia en reducción de beneficios a los empleados	29	(100)	-
Transacciones de pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio	30	755	250
Impuestos	22	3.346	1.756
		16.378	13.671
- Cambios en inventarios		(352)	2.305
- Cambios en activos biológicos circulantes por ventas	18	127	63
- Cambios en deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		(15.101)	(1.318)
- Cambios en pagos anticipados		870	(305)
- Cambios en acreedores comerciales y otras cuentas por pagar		5.164	(2.619)
- Cambios en provisiones y beneficios a los empleados – excluyendo la ganancia en reducción de beneficios a los empleados		152	(1.500)
- Cambios en ingresos diferidos, incluidas las subvenciones del gobierno	31	(28)	1.474
Efectivo generado de actividades de la operación		7.210	11.771
Intereses pagados ^{5,6}		(1.604)	(1.521)
Impuestos pagados ⁷		(400)	(1.400)
Flujos netos procedentes de actividades de operación		5.206	8.850

* Ver nota 2(e).

Imagen 5

Fuente: KPMG, Estados Financieros Ilustrativos NIIF, 2011

■ Notas a los estados financieros

Las notas a los estados financieros proveen información relevante adicional para asegurar que los usuarios entiendan la información financiera presentada.

Notas a los estados financieros consolidados¹			
	Página		Página
1. Entidad que reporta	23	21. Otras inversiones	115
2. Bases de preparación	23	22. Impuestos	117
3. Políticas contables significativas	29	23. Inventarios	127
4. Nuevas normas e interpretaciones aún no adoptadas	67	24. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	127
5. Determinación de valores razonables	69	25. Efectivo y equivalentes al efectivo	129
6. Segmentos de operación	73	26. Capital y reservas	129
7. Operaciones discontinuadas	81	27. Ganancias por acción	135
8. Grupo de disposición mantenido para la venta	83	28. Préstamos y obligaciones	137
9. Adquisiciones de subsidiarias y participaciones no controladoras	83	29. Beneficios a los empleados	143
10. Ingresos de las actividades ordinarias	91	30. Pagos basados en acciones	149
11. Otros ingresos	91	31. Ingresos diferidos	157
12. Otros gastos	93	32. Provisiones	157
13. Gastos por naturaleza	93	33. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	161
14. Gastos del personal	93	34. Instrumentos financieros	161
15. Ingresos y costos financieros	95	35. Arrendamiento operativo	199
16. Propiedad, planta y equipo	97	36. Compromisos de capital	201
17. Activos intangibles y plusvalía	101	37. Contingencias	201
18. Activos biológicos	109	38. Partes relacionadas	201
19. Propiedades de inversión	111	39. Entidades del grupo	207
20. Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación	113	40. Hechos posteriores	207

Imagen 6

Fuente: KPMG, Estados Financieros Ilustrativos NIIF, 2011

NIC 7 Estados de flujo de efectivo

La NIC 7 Estado de flujo de efectivo tiene como objetivo solicitar de manera imperativa a las organizaciones información precisa y detalla acerca de los movimientos del efectivo y sus equivalentes que posea en el periodo de estudio determinado.

El estado de flujos de efectivo como pieza clave, obligatoria e integral de los estados financieros, reviste una particular importancia ya que suministra a los usuarios de la información las bases adecuadas para evaluar la capacidad que tiene la organización de generar efectivo, así como las necesidades de liquidez en determinado periodo.

En este punto podemos imaginar una entidad con un valor envidiable respecto a sus activos, bajas deudas pero que no cuente con la capacidad de gestión adecuada para convertir aquellos activos en beneficios futuros y flujos de efectivo que garanticen el éxito de su operación.

Clasificación por actividades

Para la elaboración adecuada de el estado de flujo de efectivo, es necesario clasificar las actividades de la organización entre: Actividades de operación, actividades de financiación y actividades de inversión.

Gráficamente podemos expresar la clasificación con el siguiente árbol de decisión:

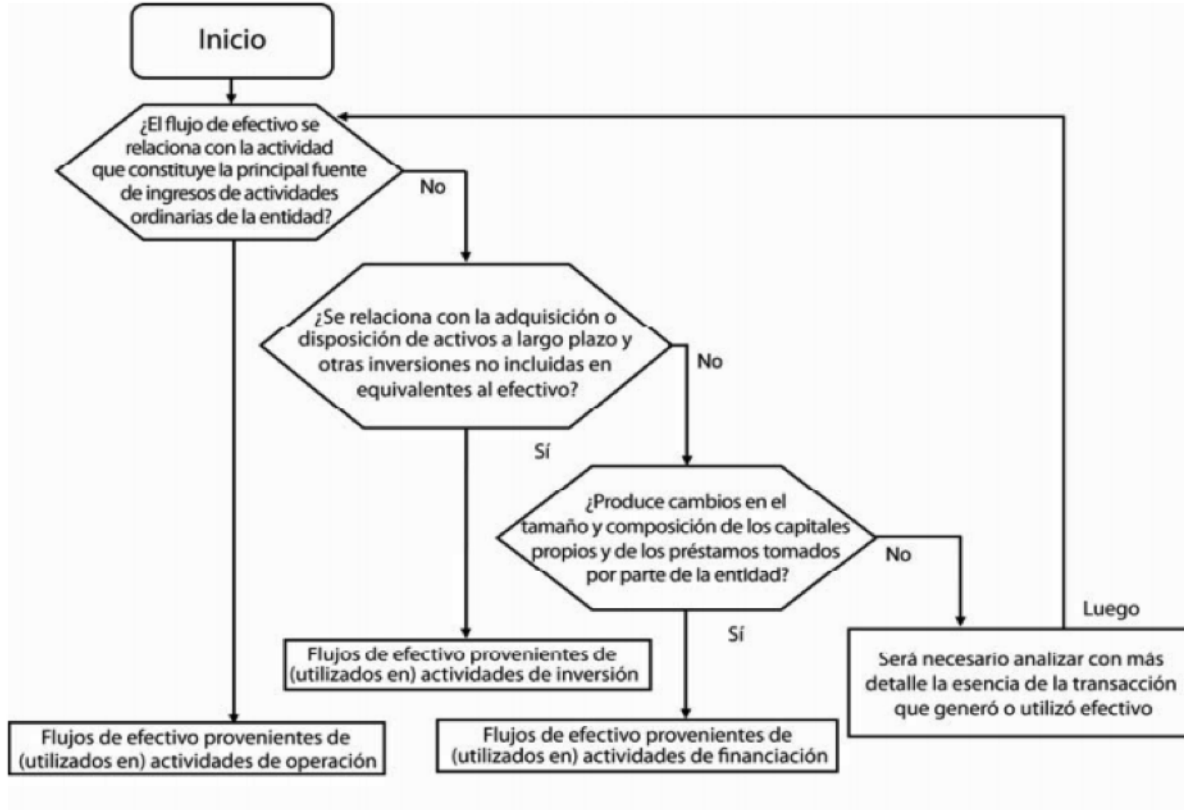


Imagen 7
Fuente: IFRS, 2009

Actividades de operación

Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de la empresa. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas.

Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación:

- a) Cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios.
- b) Cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos.
- c) Pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios.
- d) Pagos a y por cuenta de los empleados.

e) Cobros y pagos de las empresas de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas.

f) Pagos o devoluciones de impuestos sobre la renta, a menos que estos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o de financiamiento.

g) Cobros y pagos derivados de contratos de intermediación u otros acuerdos comerciales.

Métodos de información sobre flujos de efectivo

La entidad deberá informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:



Figura 5
Fuente: Propia.

- Método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.
- Método indirecto, según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro así como de las partidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiamiento.

Actividades de inversión

Dentro de las actividades de inversión, se deben incluir aquellas actividades que representen un desembolso de efectivo que se espera producirán ingresos y flujos de efectivo en el futuro.

Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

a) Pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos a largo plazo, incluyendo los pagos relativos a los costos de desarrollo capitalizados y a trabajos realizados por la empresa para sus propiedades, planta y equipos.

b) Cobros por venta de propiedades, planta y equipos, activos intangibles y otros activos a largo plazo.

c) Pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de capital, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación y otros acuerdos comerciales habituales).

d) Cobros por venta y reembolso de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras empresas, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales).

e) Anticipos de efectivo y prestamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por empresas financieras).

f) Cobros derivados del reembolso de anticipos y prestamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por empresas financieras).

g) Pagos derivados de contratos a plazo, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación y otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiamiento.

h) Cobros procedentes de contratos a plazo, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiamiento.

Actividades de financiamiento

Dentro de las actividades de financiamiento, se incluyen aquellas que producen cambios en el tamaño y/o posición del capital representado en acciones y aportes y de aquellos prestamos tomados por parte de la entidad.

Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiamiento:

a) Cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital.

b) Pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la empresa.

c) Cobros procedentes de la emisión de obligaciones, prestamos, bonos, cedulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sea a largo o a corto plazo.

d) Reembolsos de los fondos tomados en préstamos.

e) Pagos realizados por el arrendatario para reducir el capital vivo procedente de un arrendamiento financiero.

Consideraciones finales NIC 7

- Cuando los flujos de efectivo tengan procedencia extranjera, estas transacciones deberán convertirse a la moneda utilizada por la entidad y que corresponde a la expresión en términos monetarios de los estados financieros. Para realizar dicha conversión, se deberá utilizar la tasa de cambio vigente a la fecha en que se produjo cada transacción.
- Cuando existan partidas extraordinarias se deben clasificar según su origen y proximidad en cualquiera de las actividades descritas anteriormente y ser presentadas por separado dentro del estado de flujos de efectivo.
- Las siguientes partidas deberán ser reveladas por separado: Intereses y dividendos; impuesto sobre la renta y adquisición y venta de subsidiarias y otras unidades de negocio.
- La entidad deberá revelar los componentes de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, y deberá presentar una conciliación de saldos que figuran en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera (balance general).
- Finalmente, la entidad deberá revelar en sus estados financieros, acompañado de un comentario por parte de la gerencia y/ administración, cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo o equivalente al efectivo que tenga algún tipo de restricción y que no pueda ser usada con libertad por la misma entidad reportante.

NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

Las políticas o prácticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros (NIC 8). En esta línea, las políticas contables proporcionan la estructura que sostiene la comparación exitosa de la información financiera obteniendo como resultado un análisis consistente y razonable.

Las normas internacionales de información financiera facultan a la gerencia para seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos bajo norma e interpretación de la misma y sean adaptadas al ciclo de su sector económico.

Las políticas contables al ser homologadas y comparadas con los cimientos de la organización y en el caso de estudio de las NIIF garantizan la comparación exitosa y consistente de la información financiera y en dado caso que existiere la ausencia de una guía específica, la gerencia deberá usar su juicio para el desarrollo y aplicación de una política contable pertinente y argumentada luego de seguir los siguientes pasos:

- Búsqueda de información con NIIF relacionadas.
- Información del Marco conceptual.
- Pronunciamentos más recientes que se utilicen en un marco conceptual diferencial. Ej.: USGAAP.
- Otra literatura contable y practicas aceptadas en la industria.

El resultado de la implementación de políticas sobre normas existentes y aquellas que son homologables en su ausencia buscan generar valor agregado sobre la información financiera reportada para que esta última sea relevante, comparable y confiable.

Imaginemos en este punto el impacto que tendría la política contable diseñada con el concurso de la gerencia y el área contable respecto a temas tan ácidos en una organización como: cuentas por cobrar de dudosa recuperación, obsolescencia de inventarios, valor razonable de los activos y pasivos financieros, o la vida útil entre otros. En este punto la política de cuentas por cobrar de dudosa recuperación de un concesionario de vehículos de alta gama dista mucho de una distribuidora de confitería.

Alcance de la NIC 8

La Norma Internacional Contable (NIC 8) respecto a las políticas contables describe el manejo de las siguientes situaciones a nivel empresarial:

- Selección y aplicación de la política contable.
- Contabilización respecto a cambios en la política contable.
- Aplicación de cambios en las estimaciones contables.
- Aplicación de correcciones de errores en los periodos analizados.

Y, con el objetivo de evitar un alcance limitado en la NIC expuesta se deben observar con especial atención los siguientes conceptos, los cuales son los pilares de esta norma:

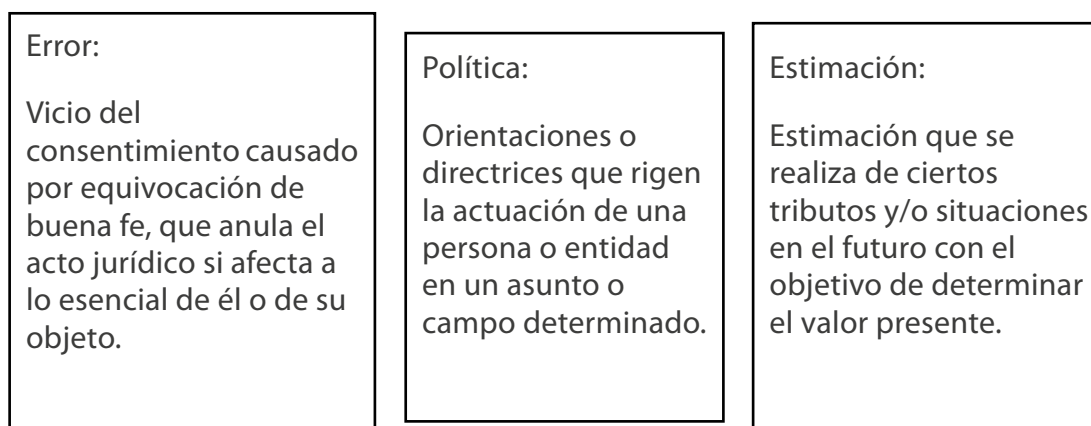


Figura 6
Fuente: Propia.

Políticas contables: principios específicos, bases, acuerdos reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Cambio en políticas contables: lo cambios en las políticas contables pueden ser motivados al interior de la organización o por acogimiento de nuevas políticas que sean el resultado de una análisis mas fiable y relevante. Cualquier razón que motive el cambio de una política debe ser revelado en los estados financieros y se aplicarán de manera retrospectiva a excepción del cambio motivado normativamente.

Cambio en una estimación contable: ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Aplicación retroactiva: consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros eventos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

Errores de periodos anteriores: son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales ejercicios fueron formulados; y podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Errores de ejercicios anteriores: son omisiones o tergiversaciones de los estados financieros para uno o mas periodos que surge de la no utilización o uso equivocado de información confiable que estaba disponible cuando se autorizo la emisión de los estados financieros del ejercicio anterior o podría haber sido obtenida razonablemente tenida en cuenta en la preparación y presentación de esos estados financieros.

De los errores se excluyen: errores matemáticos, errores en la aplicación de políticas contables, descuido mala interpretación de hechos y fraudes.

Cambios no practicables: son requerimientos que una entidad no puede aplicar después que hace un esfuerzo razonable para hacerlo. Lo anterior resulta de:

- Los efectos no se pueden determinar.
- Se requieren supuestos acerca de la intención de la gerencia en el ejercicio anterior.
- Es imposible distinguir información a cera de las circunstancias que rodearon el hecho.

Tratamiento contable

Con el ánimo de establecer el tratamiento contable de las políticas, cambios en las estimaciones y errores contables, en primer lugar, se debe verificar que la política contable aplica-

ble a un hecho económico guarde total concordancia y coherencia con las guías de implementación emitidas por IASB para tal fin; adicionalmente, la aplicación de las políticas deben realizarse de manera armónica y sincronizada a transacciones similares y en dado caso que se requiera el cambio de una política, solo se permitirá cuando:

- El cambio sea requerido por un estándar o interpretación.
- El cambio proporcione información contable mas relevante acerca de los efectos de la transacción en la situación económica de la entidad y de otros eventos asociados a la misma.

Cuando el cambio en la política obedezca a la voluntad particular se debe aplicar el siguiente esquema:

1. Las políticas contables son aplicadas retrospectivamente simulando su aplicación desde el inicio de la implementación de la NIC tratada.
2. Los saldos de apertura deberán ser ajustados desde el primer periodo presentado.
3. Las sumas en libros de los rubros contables deben ser ajustadas cuando los cambios en las estimaciones contables se den.
4. Otros cambios en las estimaciones contables deben ser presentados e incluidos en los resultados del periodo del cambio, y en periodos futuros si afecta ambos.

Cuando se expiden estados financieros luego de detectar un error material o de importancia relativa, se debe corregir el error de manera retrospectiva con el siguiente esquema:

1. La re expresión de los montos comparativos para el periodo o periodos anteriores presentados en los cuales ocurrió el error.
2. La re expresión de los saldos de apertura de los activos, pasivos y patrimonio para el primer ejercicio del año anterior al presentado.

Cada uno de los esquemas previstos debe ser revelado como parte integral de los estados financieros indicando entre otras variables: la naturaleza del cambio; la razón o razones de la nueva política; el ajuste a periodos anteriores y al presentado; el ajuste a las utilidades básicas y diluidas por acción y el ajuste al periodo actual y en cada ejercicio del año anterior.

Cuando los cambios obedecen al acatamiento de un nuevo estándar y/o interpretación se deben revelar factores como: La enunciación que los cambios en la política contable se hace de conformidad con las disposiciones de transición; la naturaleza del cambio en la política; una descripción de las disposiciones de transición y sus efectos en el futuro, entre otros.

Cuando los cambios obedecen a nuevos esquemas de estimación y/o subsanación de errores se deben revelar factores como: la naturaleza del cambio en la estimación; el monto del cambio y su efecto de los periodos actuales y futuros; la naturaleza del error; el monto de corrección en cada ejercicio del año anterior y del presente; monto de la corrección al principio del primer periodo presentado y corrección relacionada con periodos anteriores entre otros.

Consideraciones finales

Los cambios en las estimaciones solo tienen un efecto prospectivo.

Los cambios en las estimaciones no son sinónimo de error dada la naturaleza de las mismas. Ej.: Un cambio en el método de depreciación es un cambio de estimación y no un cambio de política contable.

Ante un dilema respecto a la clasificación del cambio, si es de política o estimaciones, se debe tratar como un cambio de estimaciones.

NIC 10 Hechos posteriores al balance

Esta Norma Internacional Contable aborda los ajustes de los estados financieros de manera posterior a su presentación, cuando existen situaciones que ameritan estos cambios e influyen de manera directa en la actividad económica de la entidad además de una guía respecto a las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su publicación y los hechos posteriores que obligan a realizar un cambio sobre los mismos.

Bajo la línea de la NIC 10, los usuarios de la información; deberían estar enterados de cualquier hecho significativo que ocurra después de la fecha de corte de los estados financieros como por ejemplo adquisiciones o el desencadenamiento de una estrategia que implique cambios sustanciales en el giro normal de negocio.

Para la aplicación de la NIC 10 Hechos posteriores al balance, es necesario contextualizar “los hechos ocurridos después de la fecha del balance” como todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha del balance y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.

Hay dos tipos de hechos ocurridos después de la fecha del balance:

- (a) Aquéllos que suministran evidencia de condiciones que existían ya en la fecha del balance (hechos posteriores a la fecha del balance que implican ajuste).
- (b) Aquéllos que son indicativos de condiciones que han aparecido después de la fecha del balance (hechos ocurridos después de la fecha del balance que no implican ajuste).

Algunos ejemplos de estos ajustes son:

- La resolución de un litigio judicial después de la fecha del balance la cual obliga a realizar un ajuste en la provisión previamente reconocida, o bien a reconocer una provisión en lugar de revelar simplemente un pasivo contingente.
- La recepción de información, después de la fecha del balance, que indique el deterioro de un activo a esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro reconocida previamente para tal activo, por ejemplo, la quiebra de un cliente usualmente confirma

que en tal fecha existía una pérdida sobre la cuenta comercial a cobrar, de forma que la empresa necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta; y la venta de existencias puede suministrar evidencia acerca del valor neto realizable de las mismas en la fecha del balance.

- La determinación del costo de los activos comprados o del importe de los activos vendidos antes de dicha fecha.
- La determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si en la fecha del balance la empresa tiene la obligación, ya sea de carácter legal o simplemente asumida por la empresa, de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha.
- El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Para los casos expuestos, es deber de la administración de la entidad ajustar todos los importes reconocidos en sus estados financieros buscando reflejar la incidencia de estos hechos y que pueden traer consecuencias en el desarrollo de la actividad económica regular de dicha entidad.

“Cuando los hechos ocurridos después de la fecha del balance que no implican ajustes sean de tal importancia que, si no se revelasen, podrían afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para realizar las evaluaciones pertinentes y tomar decisiones económicas, la entidad revelará la siguiente información, para cada una de las categorías importantes de hechos ocurridos después de la fecha del balance que no implican ajustes:

(a) La naturaleza del evento.

(b) Una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.

Un ejemplo de los hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajuste corresponde a la reducción en el valor de mercado de las inversiones ocurrida entre la fecha del balance y la fecha en que se formularon los estados financieros, de igual forma, la empresa no procederá a actualizar los importes que figuren en las notas u otras revelaciones de información que se refieran a esas inversiones, a la fecha del balance, aunque pudiera ser necesario presentar información adicional (General, s.f.).

Si, después de la fecha del balance, la entidad recibiese información acerca de condiciones que existían ya en dicha fecha, actualizará en las notas a los estados financieros, en función de la información recibida, las revelaciones relacionadas con tales condiciones” (IASB, NIC 10 Hechos ocurridos después de la fecha del Balance).

En el siguiente recuadro, Usted podrá identificar algunas situaciones en las cuales se presenta un dilema respecto a los ajustes o no de las partidas contables involucradas:

Hecho	Ajustante	No Ajustante
La eliminación de la principal subsidiaria se concreta en febrero luego de la fecha de cierre. La ganancia de la enajenación fue 1 millón.		X
El Consejo de Administración tomó la decisión el 30 de diciembre eliminar una parte importante de los negocios y anunció sus planes el 28 de febrero.		X
En febrero, cuando la compañía efectuó la confirmación de sus créditos, una de las respuestas informada que uno de sus clientes se encuentra en liquidación.	X	
La empresa contaba con inversiones negociables, cuyo valor se deterioró a raíz de la crisis global, que comenzó en febrero.		X
El 15 de enero, se produjo un gran incendio y parte importante de los activos están deteriorados. Esto causó una interrupción significativa en las actividades diarias y una pérdida de 12 millones de dólares de activos. La empresa tendrá que pedir fondos para restaurar su capacidad operativa.		X
Un importante incendio luego de la fecha del balance destruyó la mayor parte de los activos de la empresa. Todas las líneas de producción ya no son operativas. Hasta la fecha la empresa no podía pedir nuevos fondos para restaurar su capacidad operativa. Los directores aún no han decidido sobre el futuro de la empresa	X	
Una empresa tenía existencias de azúcar. Después de la fecha del balance, hubo una caída significativa en los precios del azúcar y ahora vale la mitad del precio de la fecha del balance		X
Después de la fecha de cierre se promulgaron nuevas tasas de impuestos por parte del gobierno que son diferentes de las que se tomaron en cuenta en el cálculo de la provisión por impuesto diferido.		X

Imagen 8

Fuente: Advisory C. I., 2014

Consideraciones finales

Para puntualizar el tratamiento de los hechos referidos en la NIC 10 podemos utilizar el siguiente gráfico:

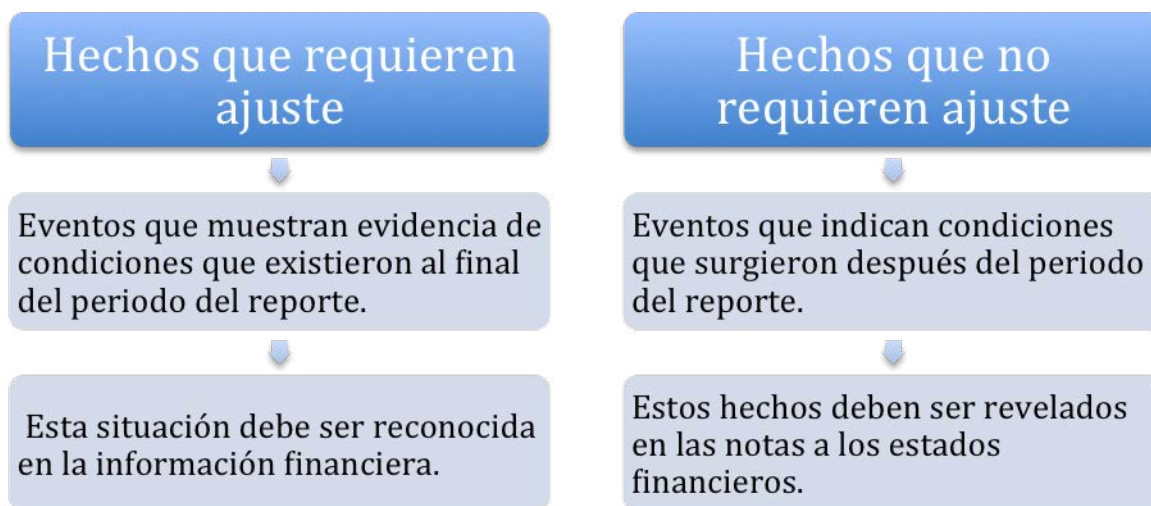


Figura 7
Fuente: Propia.

■ La identificación y clasificación del hecho económico se puede plantear resolviendo las siguientes preguntas:

1. ¿El hecho ocurrió antes de que los estados financieros fueran autorizados para su emisión?
2. La situación relacionada con el hecho existía al final del periodo del reporte?

NIC 34 Información financiera intermedia

La Norma Internacional Contable 34 Información Financiera Intermedia establece el contenido mínimo de la información financiera intermedia (periodo contable menor a doce meses), así como los criterios para su reconocimiento cuando se presenten de manera completa o condensada. Imaginemos un escenario en el cual la entidad deba preparar los estados financieros antes del corte anual que para Colombia opera a 31 de diciembre del año grabable; en este punto, esta misma entidad deberá preguntarse si la preparación de los estados financieros corresponde al set establecido en la NIC 1 o a cuenta propia decide que presentar y que no.

Bajo este esquema, es importante recordar que la información financiera es una de las herramientas gerenciales más efectiva para la toma asertiva de decisiones y cuando esta se presenta de manera oportuna, con datos fiables y obedeciendo al ciclo del negocio o del sector económico resulta útil para los usuarios de la información, quienes por sus relaciones comerciales son la fuente primaria de la inversión, financiamiento y apoyo en la fortaleza financiera y liquidez de la entidad.

Esta NIC no tiene como objetivo definir que entidades están obligadas a presentar información financiera intermedia; sin embargo, define la presentación de estados financieros en dos escenarios:

- Juego completo de estados financieros (NIC 1).
- Juego de estados financieros condensados.

Estos escenarios pueden estar influenciados respecto al costo de preparación y presentación de información financiera, ciclo de toma de decisiones en la organización y perspectivas respecto a la planeación estratégica de la entidad; lo que implica que la NIC 34 estructure el contenido mínimo de la información financiera intermedia, que incluye estados financieros condensados y notas explicativas seleccionadas y corresponde a:

- (a) Un estado de situación financiera condensado.
- (b) Un estado del resultado integral condensado, presentado como:
 - (i) Un estado único condensado.
 - (ii) Un estado de resultados separado condensado y un estado del resultado integral condensado.
- (c) Un estado de cambios en el patrimonio condensado.
- (d) Un estado de flujos de efectivo condensado.
- e) Notas explicativas seleccionadas.

“Si la entidad publica un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, tales estados condensados deberán contener, como mínimo, cada una de los grandes grupos de partidas y subtotales que hayan sido incluidos en los estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas que se exigen en esta Norma. Deben incluirse partidas o notas adicionales siempre que su omisión pueda llevar a que los estados financieros intermedios sean mal interpretados” (IASB, NIC 34 Estados Financieros Intermedios).

Consideraciones finales

- En la elaboración de estados financieros intermedios, la entidad deberá aplicar las mismas políticas contables que aplica en sus estados financieros anuales; esto con el fin de conservar el esquema de comparabilidad y confiabilidad de la información presentada.
- Cualquier método de medición que se utilice para la preparación de los estados financieros intermedios, deben estar diseñados objetivamente, salvaguardando la fiabilidad de la información financiera, su comprensión y razonabilidad.
- Un ejemplo de aplicación de esta NIC corresponde y aplica para aquellas empresas que

cotizan en bolsa o en cualquier caso que el gobierno a través de sus órganos de control y fiscalización determinen el análisis de la información financiera intermedia en una situación particular.

- Hechos poco habituales o inusuales deben ser incluidos en las revelaciones de los estados financieros, bajo un enfoque discrecional (cada periodo intermedio con independencia) y de manera integral.
- Finalmente, la presentación intermedia de estados financieros no implica la desagregación de los elementos que se considera debe tener la información contable; así que de manera condensada se debe reflejar la situación y estructura financiera de la entidad revelando cualquier situación que comprometa su estabilidad.

Las fechas de corte respecto a la comparabilidad de los estados financieros intermedios, se puede evidenciar en el siguiente ejemplo:

Estado	Período actual	Período comparativo
Resultados integrales	Período intermedio (01.01-30.06.2012)	Período intermedio comparativo (01.01-30.06.2011)
Estado de situación financiera	Fin del período intermedio (30.06.2012)	Fin del ejercicio económico anterior (31.12.2011)
Estado de Flujos de Efectivo	Período intermedio (01.01-30.06.2012)	Período intermedio comparativo (01.01-30.06.2011)
Estado de cambios en el patrimonio neto.	Período intermedio (01.01-30.06.2012)	Período intermedio comparativo (01.01-30.06.2011)

Imagen 9

Fuente: Advisory C. I., 2014

NIIF Referidas al reconocimiento, valoración, presentación y revelación de activos

El objetivo de esta sección corresponde a la identificación del modelo de reconociendo, valoración, presentación y revelación de los activos en rubros como inventarios, propiedad planta y equipo, activos intangibles, inversiones inmobiliarias, arrendamientos, deterioro del valor de los activos y activos no corrientes disponibles para la venta y operaciones descontinuadas.

Iniciando el reconocimiento, valoración, presentación y revelación del activo; es de vital importancia recordar el concepto de activo bajo normas NIIF:

Activo: recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados, de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos futuros a favor de la misma.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el Potencial del mismo para contribuir directamente o indirectamente a los flujos de efectivo y otros equivalentes a efectivo de la empresa. Desde el punto de vista patrimonial, el activo esta constituido por todos los bienes y derechos de propiedad de una persona u empresa que se traducen a derechos sobre estos mismos bienes.

Dentro del esquema del activo, existen múltiples rubros con las características anteriormente descritas, que se clasifican de acuerdo del uso del mismo en el ciclo normal de explotación de la entidad:

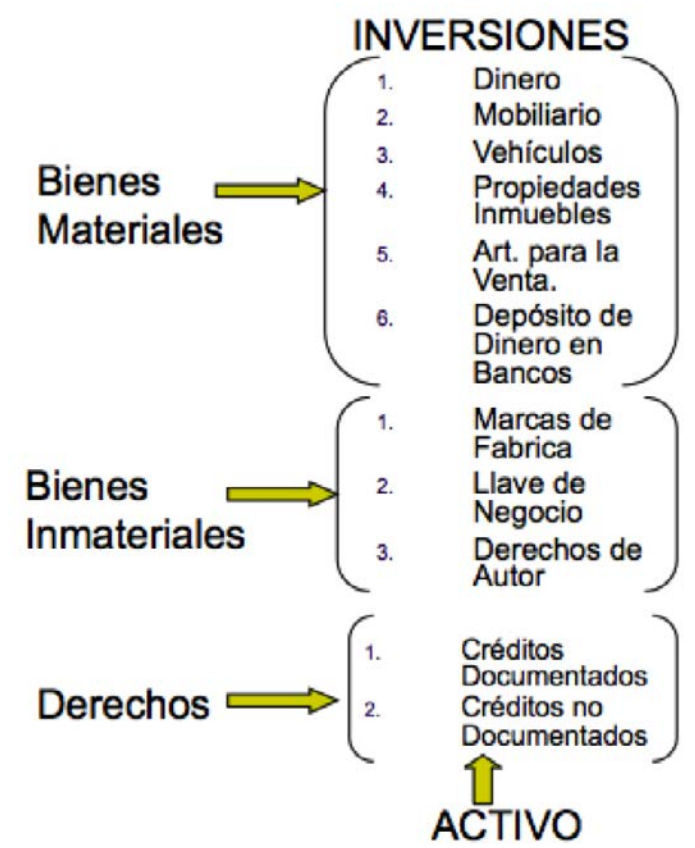


Imagen 10
Fuente: Rios, 2014

NIC 2 inventarios

La NIC 2 inventarios surge como respuesta a la necesidad de estandarizar el tratamiento que se le debe dar a las existencias, la cantidad de costo asignable a las unidades producidas y que hacen parte del activo y el tratamiento de los ingresos hasta cuando sean reconocidos y los gastos asociados a este concepto.

Para analizar la NIC 2, es necesario remitirnos a la definición de inventarios y que corresponde a los activos poseídos con el propósito de venta en el curso normal de la operación y que pueden ser expresados como productos terminados, productos en proceso y materias primas o suministros empleables en el esquema de producción.

En su pronunciamiento IASC y posteriormente IASB mencionan las limitantes en el alcance de esta NIC y corresponden a:

- “La obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados.
- Los instrumentos financieros.
- Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección.

Así mismo, esta norma no se aplica para valorar existencias que sean mantenidas por:

- Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección, así como de minerales y productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores. En el caso de que esas existencias se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del ejercicio en que se produzcan dichos cambios.
- Intermediarios que comercien con materias primas cotizadas, siempre que valoren sus existencias al valor razonable menos los costos de venta. En el caso de que esas existencias se contabilicen por un importe que sea el valor razonable menos los costos de venta, los cambios en dicho importe se reconocerán en el resultado del ejercicio en que se produzcan los mismos.

Las existencias mantenidas por productores de productos agrícolas y forestales se valorarán por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción. Esas existencias se excluyen únicamente de los requerimientos de valoración establecidos en esta Norma.

Las existencias que comercializan los intermediarios las cuales son compradas por ellos para luego ser vendidas en un futuro próximo y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio o un margen comercial. Cuando esas existencias se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidas únicamente de los requerimientos de valoración establecidos en esta Norma” (IASB, NIC 2 Inventarios).

Con el objetivo de analizar el impacto de esta NIC en el rubro inventarios, es de vital importancia contextualizar los siguientes términos:

- Existencias: son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción de cara a esa venta o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios
- Valor neto realizable: es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.
- Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Valoración de existencias en Inventarios

En la valoración de existencia respecto a los inventarios, la entidad deberá comparar el costo del bien y su valor neto realizable y de esta manera determinar que variable es menor. El costo de las existencias consolidará todos los costos derivados de la adquisición y transformación, así como todos aquellos en los que incurra la organización para darles su condición y ubicación actual.

Bajo la estructura de costos, es de vital importancia cuantificar las siguientes variables asociadas a la producción de un bien:



Figura 8
Fuente: Propia.

Para el caso de los prestadores de servicios, la NIC 2 Inventarios contiene la siguiente guía:

“Un prestador de servicios puede poseer existencias, las cuales valorará por los costos de producción, estos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio y otros costos indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de las existencias, pero se contabilizarán como gastos del ejercicio. Los costos de las existencias de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no distribuibles” (IASB, NIC 2 Inventarios).

Para el caso del sector agrícola, las existencias que se hayan cosechado o recolectado, se valorarán por el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta en el mismo momento de la cosecha o recolección.

Sistema de valoración del costo

Bajo el esquema de la NIC 2 respecto a inventarios, la valoración del costo de los inventarios se debe concebir bajo dos esquemas:

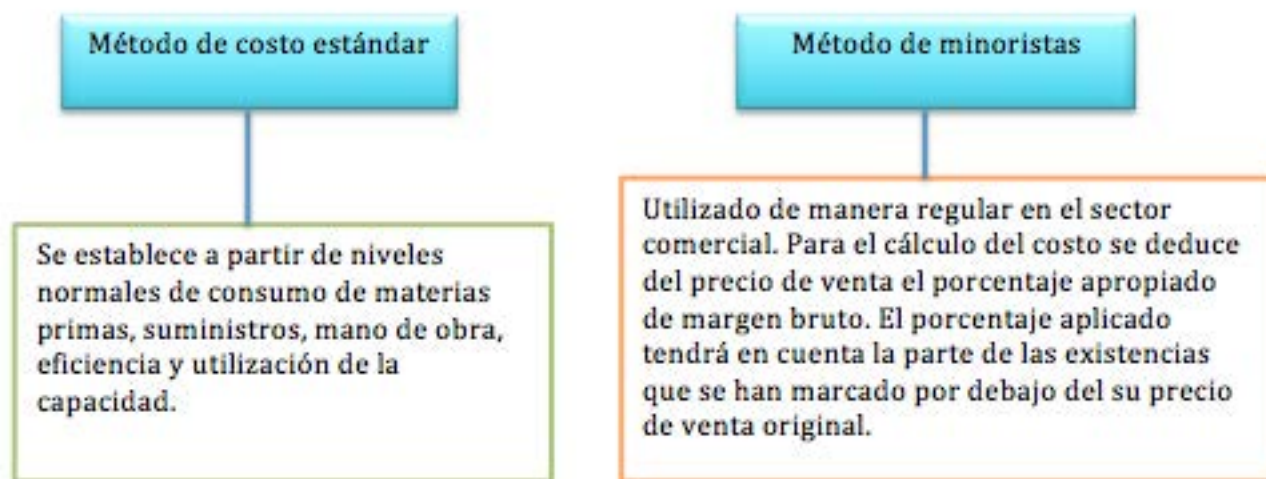


Figura 9
Fuente: Propia.

Con el objetivo de identificar la fórmula de costo respecto a inventarios se deben tener en cuenta los siguientes criterios indicados textualmente en la NIC 2:

“El costo de las existencias de productos que no sean habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través del método de identificación específica de sus costos individuales.

La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuirá entre ciertas partidas identificadas dentro de las existencias. Este procedimiento será el tratamiento adecuado para aquellos productos que se segreguen para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido producidos por la empresa o comprados en el exterior. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en las existencias, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser utilizado para obtener efectos predeterminados en el resultado del ejercicio.

El costo de las existencias, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo medio ponderado.

Si se utiliza el método o fórmula del costo medio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del ejercicio, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el ejercicio. (IASB, NIC 2 Inventarios).

Consideraciones finales

En la preparación de los estados financieros, es de vital importancia incluir la siguiente información como detalle del rubro inventarios:

- Las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la fórmula de valoración de los costos que se haya utilizado.
- El importe total en libros de las existencias, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la empresa.
- El importe en libros de las existencias que se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta.
- El importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio.
- El importe de las rebajas de valor de las existencias que se haya reconocido como gasto en el ejercicio.
- El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio.
- Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor.
- El importe en libros de las existencias pignoradas en garantía del cumplimiento de deudas.

Finalmente, la norma hace énfasis en que los costos indirectos fijos deben ser asignados a elementos del inventario sobre la base de la capacidad normal de las instalaciones de producción. En el caso de incluir dentro del esquema del producto aranceles de importación, estos deberán ser reconocidos como parte del costo atribuibles al inventario. Los costos de almacenaje de productos terminados normalmente no hacen parte de los costos para llevar

al inventario a menos que estos sean esenciales para el proceso de producción antes de la etapa de finalización.

NIC 16 Propiedad, planta y equipos

La NIC 16 Propiedad, planta y equipo establece como principal objetivo la orientación respecto a los principios para el reconocimiento inicial y la contabilización posterior de cada uno de los elementos que integran el rubro propiedad, planta y equipo.

El rubro de propiedad, planta y equipo a luz de la NIC 16 corresponde a los activos tangibles como terrenos con dominio absoluto y/o arrendado, edificios, plantas y maquinaria, entre otros; que se mantienen para su uso en la producción por más de un periodo o provisión de bienes o servicios o por propósitos de la administración. Los activos que exceptúa esta norma corresponde a aquellos activos biológicos y/o derechos de minería tratados en NIIF posteriormente.

Bajo esta directriz, es de vital importancia contextualizar los siguientes términos, necesarios para el entendimiento de la temática tratada en la NIC 16:

- **Importe en libros:** es el valor por el que se reconoce un activo, deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas. En otras palabras es el valor al que el bien de uso se encuentran contabilizado.

Bajo este esquema se puede determinar la formula del valor de importe en libros así:

$$\text{IMP. LIBROS} = \text{VALOR BRUTO} - \text{AMORT ACUM} - \text{VALOR RESIDUAL}$$

- **Amortización:** es la distribución sistemática del importe depreciable (o sea el costo menos su valor residual) de un activo a lo largo de su vida útil.
- **Valor residual de un activo:** Es el importe estimado que la empresa podría obtener actualmente por la venta del elemento, después de deducir los costos estimados para tal venta, si el activo ya hubiera alcanzado su vida útil.
- **Vida útil:** es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.
- **Valor razonable:** es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- **Pérdida por deterioro:** es el importe en que excede el valor contable registrado en la empresa de un activo respecto a su importe recuperable.
- **Importe recuperable:** es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor en uso.
- **Valor de uso:** es el valor actual de la estimación de flujos de efectivo futuros derivados del uso continuado del activo y de su enajenación al final de su vida útil.

- Valor residual: es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su venta o disposición por otra vía, después de haber deducido los costos estimados para su venta o disposición por otra vía, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil (IASB F.).

La estructura de la NIC 16 Propiedad, planta y equipo, establece que los bienes deben calificarse y registrarse como activos tangibles cuando:

- Una entidad lo posee para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos.
- Cuando se espere su uso durante más de un periodo contable.
- Cuando exista la probabilidad que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo.
- El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Clasificación de Propiedad, planta y equipo

La clasificación del rubro propiedad, planta y equipo, se puede dar bajo el siguiente esquema:

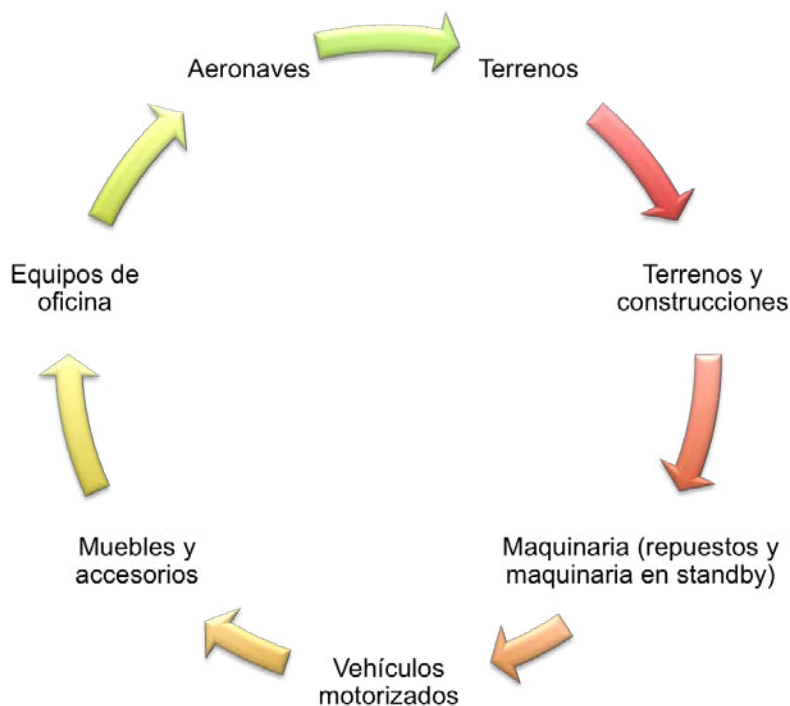


Figura 11
Fuente: Propia.

El registro o reconocimiento inicial del rubro propiedad, planta y equipo, se realiza teniendo en cuenta la estimación del costo, que implica la consolidación de todos los costos necesarios para preparar el activo para el uso que esta destinado Ej.: Adquisición de una maquinaria con armado especial por parte de un equipo de ingeniera cuyo pago fue realizado acudiendo a la financiación; en este caso, debemos incluir en el costo o valor de reconociendo inicial el valor pagado al equipo de ingenieros asignado para la puesta en marcha de esta maquinaria más los intereses a los que haya lugar de acuerdo al esquema seleccionado de financiación.

Algunas variables significativas del costo de propiedad, planta y equipo son:

- Precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición.
- Costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista.
- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones luego de utilizar el activo durante determinado período.
- Deducción de descuentos, rebajas y demás conceptos que disminuyan el pago en el momento de la enajenación del bien. Ej.: Descuento por pronto pago.

También, se deben reconocer los gastos asociados a la adquisición del activo que impliquen un incremento en el valor de utilización económica del bien como:

- Extender la vida útil estimada del activo.
- Aumentar la capacidad de producción.
- Mejorar la calidad del producto, y por lo tanto aumentar sus ventas.

Ejemplo: Planes de garantía extendida.

Método contable

Una vez se haya concretado el reconocimiento inicial del bien y la determinación de su costo, es necesario seleccionar el método contable o tratamiento para dichas partidas del balance. Entre los métodos disponibles se encuentran:

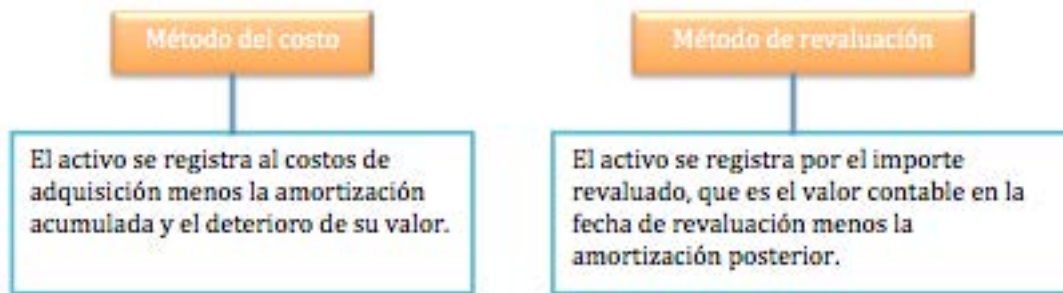


Figura 12
Fuente: Propia.

El uso del método de revaluación implica las siguientes consideraciones:

- Deben efectuarse revaluaciones regularmente (la frecuencia dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los bienes de uso que se estén revaluando).
- Todos los elementos de una determinada clase deben ser revaluados (por ejemplo, deben evaluarse si corresponde revalorizar todos los edificios y no solamente algunos de ellos).
- Los incrementos debidos a una revaluación se cargan al patrimonio (se contabilizan contra la cuenta "Reserva por revaluación de bienes de uso").
- Las disminuciones por revaluación (desvalorización) se registran primero con cargo a la "Reserva por revaluación de bienes de uso" en el patrimonio, y la porción de la desvalorización que excede al saldo de la "Reserva por revaluación de bienes de uso" con cargo a resultados.
- Cuando el activo revaluado es enajenado, la reserva de revaluación en el patrimonio permanece allí y no se lleva a resultados.

Dentro de los costos no asociados de manera directa al rubro de propiedad, planta y equipo se encuentran:

- Costo por apertura de una nueva instalación.
- Costo por la introducción de un nuevo producto o servicio.
- Costo por la conducción del negocio nuevo.
- Administración de otros gastos generales.

Depreciación

La depreciación corresponde a una estimación incluida en el rubro de propiedad, planta y equipo con el objetivo de determinar de manera fiable su valor razonable y corresponde a la asignación sistemática de los costos de un activo, menos el valor residual durante su vida útil. En pocas palabras, la depreciación es la reducción del valor de un activo por uso o deterioro.

A su vez, el valor residual corresponde al valor estimado que una entidad podría obtener ahora por la enajenación del activo, después de deducir los costos por la enajenación, en caso que el activo ya tuviera la edad esperada al final de su vida útil.

Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen:

- El método lineal.
- El método de depreciación decreciente.
- El método de las unidades de producción.

La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada.

La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros (IASB, Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedad, Planta Y Equipo, 1998).

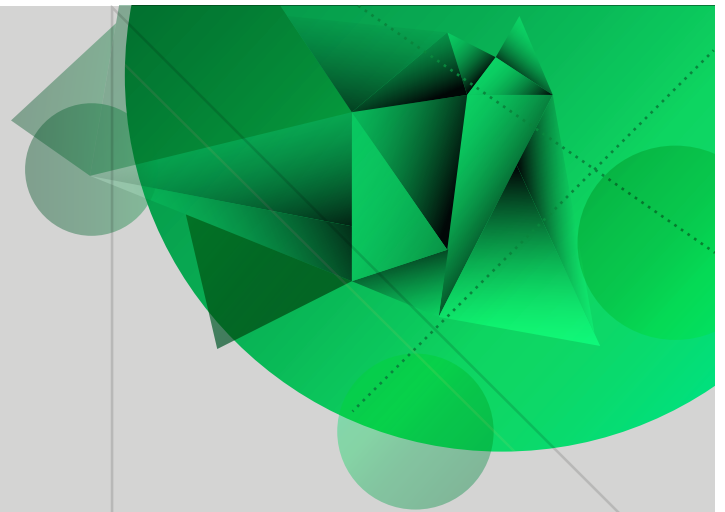
Consideraciones finales:

- El método de amortización (depreciación) seleccionado debe reflejar el patrón de consumo de los beneficios que el activo genere y su valor residual debe ser revisado de manera anual.
- Cuando existen intercambios de bienes de uso, estos deberán ser calculados al valor razonable, incluyendo intercambio de productos similares o sustitutos salvo casos en los cuales no se pueda definir el valor razonable con fiabilidad.
- La información que debe ser revelada en la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo corresponde a: Políticas contables, métodos de amortización y vida útil, adquisiciones, enajenaciones, deterioros de valor y reversiones, importes y detalles de revalorizaciones y compromisos.
- La tenencia legal de un elemento de propiedad, planta y equipo no se requiere para el reconocimiento por la entidad. Es el caso de un leasing habitacional donde solo debemos el 10%, y aunque no tenemos transferencia del título, el que tiene este soporte legal no tiene la opción de utilizarla.



3
Unidad 3

Normas
internacionales
de información
financiera



Normas internacionales de
información financiera

Autor: Diana González Santos

Introducción

En esta oportunidad y de manera complementaria de la unidad 2 abordaremos el estudio de partidas como: activos intangibles, propiedades de inversión, arrendamientos, deterioro del valor de los activos, activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones descontinuas, e iniciaremos el estudio de las NIIF referidas al reconocimiento, medición y revelación de pasivos y otros conceptos relacionadas en las cuales abordaremos temas como beneficios a empleados, provisiones, pasivos y activos contingentes, pagos basados en acciones, ingresos por actividades ordinarias, costos por préstamos, valor razonable y operaciones en moneda extranjera.

Resaltaremos nuevamente la incidencia del diseño de las políticas contables y su repercusión en los estados financieros, la expresión de la situación financiera y contable de la entidad y la necesidad latente de conocer la estructura de cada una de las NIC y NIIF tratadas en la presente unidad que darán como resultado un esquema asertivo respecto a la toma de decisiones y la fiabilidad de la información económica entregada a los usuarios internos y externos de la misma.

Para lograr el desarrollo de las competencias planteadas en el modulo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) recomendamos:

- Lectura y análisis del texto contenido en la cartilla.
- Lectura y análisis de los textos sugeridos de apoyo, que le permitirán una comprensión más amplia del tema expuesto.
- Identificación de los conceptos claves tratados a lo largo de esta unidad, con el objetivo de contextualizarlos en el sector real y/o aquel que consolide su experiencia como profesional.
- Participación activa respecto a los recursos de aprendizajes previstos en el modulo y las actividades evaluativas propuestas por el docente.
- Establecer un cronograma de actividades, que le permita desarrollar la Unidad de manera pausada, consciente y análisis de los nuevos componentes y conceptos involucrados, con el ánimo de obtener el mayor provecho académico y profesional de esta unidad sin alterar los tiempos previstos para el desarrollo de las competencias planteadas.
- Consulta de otras fuentes de información que aclaren cualquier duda al respecto de la temática expuesta u interioricen el conocimiento adquirido.
- Suscripción a la página web <http://www.ifrs.org/> con el objetivo de conocer los avances respecto a normas internacionales de información financiera.
- Suscripción en YouTube a: "Portal IFRS".
- Acceso biblioteca www.icaew.com (<http://www.icaew.com/en/library>).

NIIF Referidas al reconocimiento, valoración, presentación y relevación de activos

NIC 38 Activos intangibles

La NIC 38 Activos intangibles tiene como objetivo definir el tratamiento contable de este rubro, la determinación de su valor y el registro en caso de pérdida por deterioro.

Antes de analizar la NIC 38 es necesario definir los activos intangibles como aquellos activos no identificables, que no tienen sustancia física. Ej.: Patentes, Copyright, Contrato de Licenciamiento, Software de computadores.

Para clasificar un activo como intangible es necesario el cumplimiento de las siguientes características:

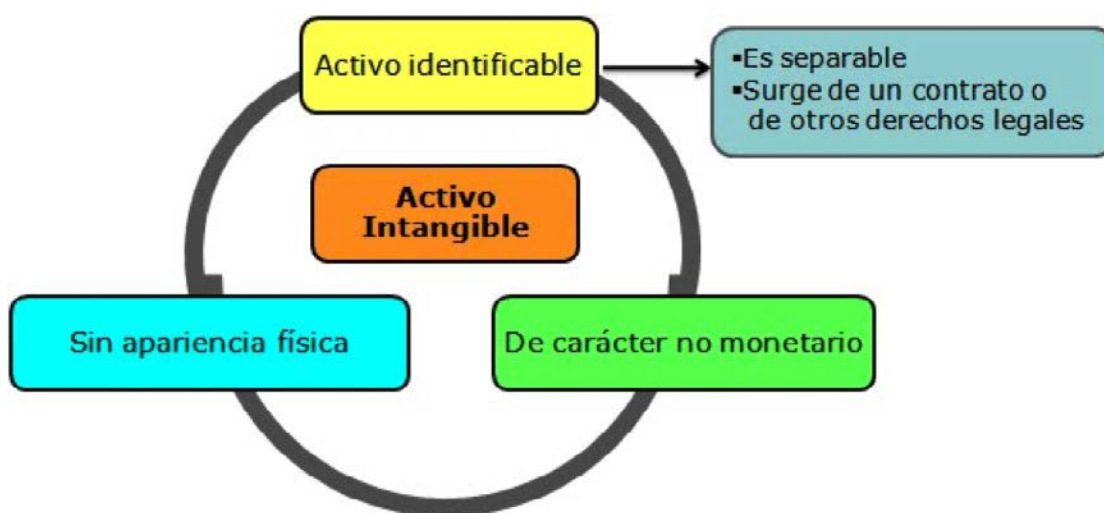


Figura 1
Fuente: Propia.

Para determinar el valor de los activos intangibles y la imputación del mismo a nivel contable, se debe estructurar su costo inicial de la siguiente forma:

a) El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables (impuestos descontables) que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y

(b) Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso o destinación.

En algunas circunstancias, no es posible determinar el valor razonable de un activo intangible cuando el cálculo carece de fiabilidad o cuando las transacciones son celebradas bajo una combinación de negocios (transacciones y sucesos que dan lugar a la toma de control sobre uno o más negocios) y el activo intangible surge de derechos legales o contractuales o que además de las circunstancias anteriormente mencionadas cuenten con las siguientes características:

(a) No sea separable.

(b) Sea separable, pero no exista un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación del valor razonable dependa de variables que no se pueden medir.

Algunos activos intangibles son generados al interior de la organización, caso en el cual podrán ser reconocidos y registrados monetariamente en su fase de desarrollo si:

a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

(b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

(d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

(e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

(f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo (IASB F., NIC 38 Activos Intangibles).

No se reconocerán como activos intangibles: las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes, costos de iniciación, costos de capacitación, publicidad y promoción, gastos de reorganización u otras partidas similares que se hayan generado internamente ya que se presenta dificultad y posibles vicios de su valoración.



Imagen 1

Fuente: http://3.bp.blogspot.com/-CAzB-6Ym5CE/UUoZLqZKHnI/AAAAAAAAELs/7kQsBuKqC_0/s1600/marcas.jpg

Al igual que la NIC 16, los activos intangibles son valorados bajo el esquema de método de costo o método de revaluación con las mismas características descritas en la norma citada; sin embargo se debe tener en cuenta la clasificación de la vida útil del intangible en:

- Finita
- Indefinida

Cuando la vida útil del intangible es finita, en la política contable, se deberá evaluar la duración o el número de unidades productivas u otras referencias similares que constituyan la vida útil de bien intangible.

En caso contrario y cuando se determina el bien con una vida útil indefinida, se debe realizar un análisis que argumente dicho criterio con la inclusión de todos los factores relevantes justificando la generación de flujos netos de efectivo para la entidad. Si la vida útil está asociada a un activo intangible reconocido debido al surgimiento de un contrato u otros derechos legales, la vida de útil estimada estará asociada al periodo del contrato.

El concepto de vida de útil se encuentra adicionalmente ligado al periodo y condiciones de la amortización. Es así como, para un bien intangible finito, el importe amortizable se distribuirá sobre una base sistémica a la largo de su vida útil definida por el periodo de propiedad del activo o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo.

El importe de la amortización, se calcula desde cuando el activo esté disponible para ser utilizado y cuenta con las condiciones necesarias para cumplir su objetivo y finaliza en la fecha que se dé con más proximidad a:

- La fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta.
- La fecha en que el activo sea dado de baja en las cuentas.

Cuando los activos intangibles presentan una vida útil indefinida no es posible calcular y registrar su amortización, motivo por el cual la entidad deberá anualmente identificar si este activo ha experimentado alguna pérdida por deterioro o en circunstancias extremas en el momento que así se considere; lo anterior, con el objetivo de conservar la fiabilidad y razonabilidad de las cifras.

Asignación de costos

Bajo el esquema de la NIC 38 es difícil diferenciar los costos de generación de un activo intangible de aquellos pagados por mantenimiento o mejora de la operación diaria de un negocio, motivo por el cual y ante esta dificultad, se hace necesario dividir las fases de creación del intangible en:

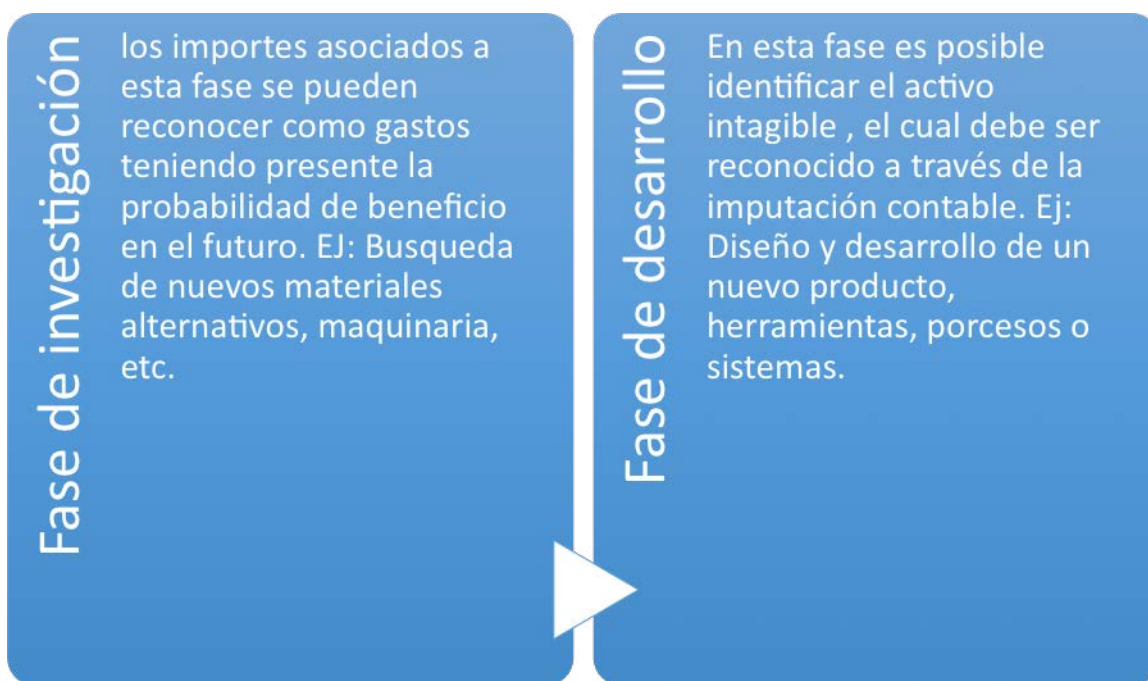


Figura 2
Fuente: Propia.

En la fase de desarrollo, la capitalización es requerida si se cumplen las siguientes condiciones:

1. Viabilidad técnica de completar el activo intangible.
2. Intención de complementar el activo intangible para usarlo o venderlo.
3. Capacidad de utilizar o vender el activo intangible.
4. Mecanismos de generación de beneficios en el futuro.
5. Disponibilidad de los adecuados recursos para complementar el activo intangible, utilizarlos y/o venderlo.
6. Capacidad para medir de forma fiable los costos.

Las marcas, membretes, títulos publicados, listas de clientes y elementos similares generados internamente, no deben ser reconocidos como activos intangibles, ya que tales elementos no pueden ser identificados por separado del costo del desarrollo integral de un negocio y deberán hacer parte del *goodwill*.

Consideraciones finales

Para lograr una descripción precisa de este rubro en los estados financieros, es necesario revelar información pertinente a los mismos como: base de medición; método de amortización; vidas útiles; monto bruto, amortización acumulada; pérdida de valor; movimiento del año; valor de la amortización del periodo; amortización acumulada y cambios contable.

NIC 40 Propiedades de inversión

La NIC 40 propiedades de inversión tiene como objetivo estructurar el tratamiento contable de las propiedades de inversiones y los detalles que deben ser revelados respecto a este rubro contable en los estados financieros.

Para entender la estructura de esta NIC, es necesario citar la definición de propiedad de inversión emitido por IASC y posterior IABS:

“Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de:

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

Las propiedades de inversión se reconocerán como activos cuando:

- (a) Sea probable que los beneficios económicos futuros que estén asociados con tales pro-

propiedades de inversión fluyan hacia la entidad.

(b) El costo de las propiedades de inversión pueda ser medido de forma fiable” (IASB, NIC 40 Propiedades de Inversión, 2012).

Podríamos concluir que las propiedades de inversión corresponden a aquellas mantenidas por sus dueños para su **inversión potencial**.

Una vez clasificada la propiedad de inversión, es necesario determinar el esquema de cálculo del costo, costo que se encuentran asociados de manera directa al costo inicial de la propiedad.

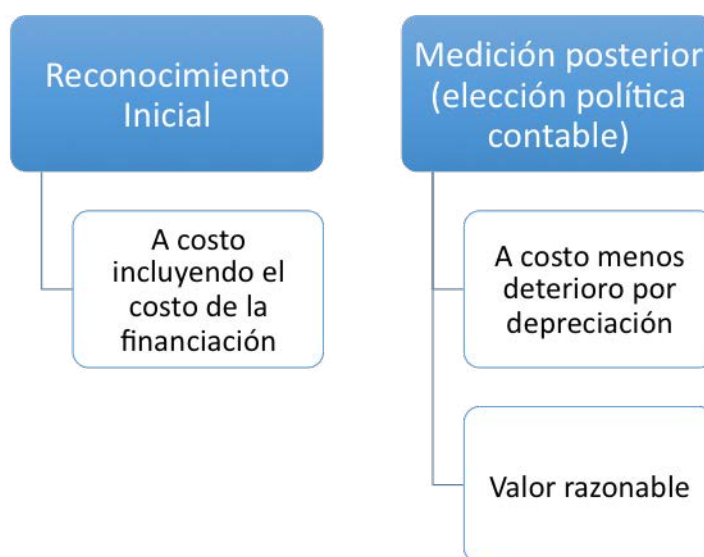


Figura 3
Fuente: Propia.

Como podemos observar en esta aparta, nuevamente las políticas contables desarrolladas por la gerencia influyen de manera significativa en la valoración de la propiedad de inversión con el objetivo de expresar la mayor razonabilidad en las cifras contables.

Cuando la entidad enajena la propiedad de inversión tratada en la presente NIC deberá realizar la imputación contable de esta partida llevando al estado de resultados la utilidad o pérdida generada en esta transacción.

Consideraciones finales

- La NIC 40 indica en que momento es posible dar de baja una propiedad de inversión en los casos que se venda o cuando la propiedad de inversión quede permanentemente retirada de uso y no se esperen beneficios económicos futuros procedentes de su disposición.

- Una propiedad de inversión genera flujos de caja independientes de otros activos mantenidos por la entidad, situación que implica la revelación de este esquema en los estados financieros.
- Si se aplica el valor razonable en su cuantificación, es necesario presentar una conciliación detallada que incluya todos los movimientos entre el valor registrado de la propiedad de inversión, el comienzo y el final del periodo.
- En los estados financieros, se debe revelar los métodos utilizados para hallar el valor razonable y el valor en libros nunca podrá ser mayor al costo recuperado.

Para obtener un marco normativo respecto a la gestión de propiedades de inversión podemos aplicar el siguiente esquema:

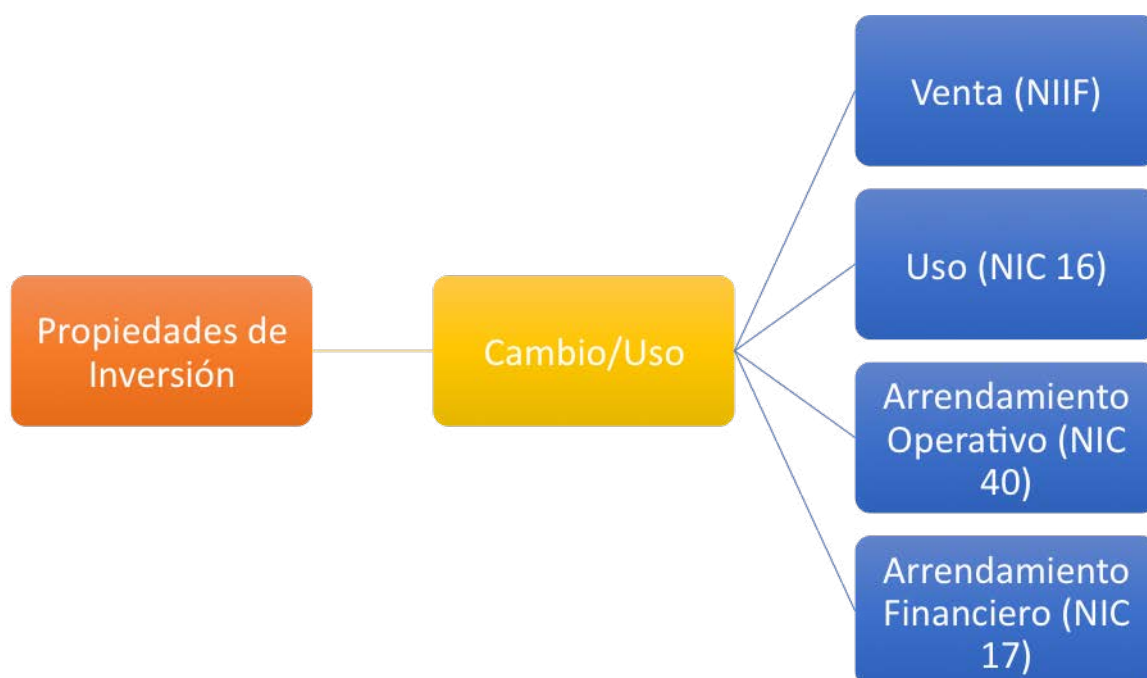


Figura 4
Fuente: Propia.

NIC 17 Arrendamientos

La NIC 17 arrendamientos, tiene como principal objetivo el establecimiento de las políticas contables apropiadas tanto para arrendatarios y arrendadores y la información que debe ser revelada en relación con los arrendamientos operativos y financieros. Para definir la clasificación de los arrendamientos se deben tener presentes las siguientes variables:

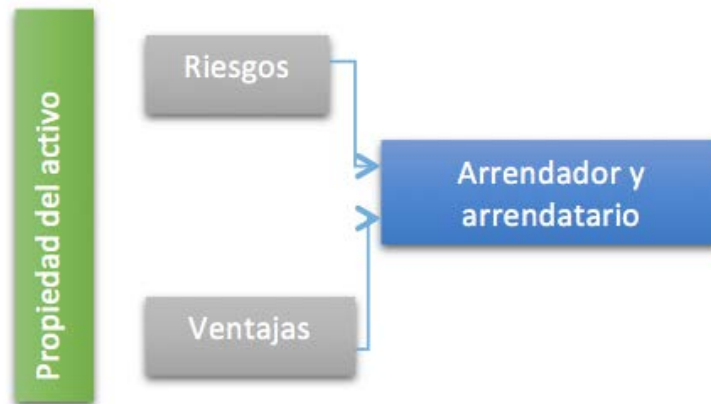


Figura 5
Fuente: Propia.

En el diagrama anterior, se pueden identificar las variables de riesgo y ventaja asociadas a la propiedad del activo; como estas pueden afectar a los arrendadores y arrendatarios y de esta manera surge la clasificación de los arrendamientos en:

Arrendamiento Financiero



Se transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Ej. Leasing.

Arrendamiento Operativo



No se transfiere sustancialmente los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Ej. Arriendo de un local.

Figura 6
Fuente: Propia.

Reconocimiento de los arriendos:

En el ejercicio de reconocimiento del arriendo, se deben analizar dos escenarios:

1. Escenario del arrendatario.
2. Escenario del Arrendador.

Reconocimiento de los arriendos en el escenario del arrendatario:

Con base en el Resumen Técnico IFRS emitido por la Fundación IASB se puede identificar la contabilización de los arriendos operativos y financieros en el escenario de arrendatario así:

“Arrendamientos operativos: las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto para reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.

Arrendamientos financieros: al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.

Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el 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. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos” (IASB F. , 2012).

Reconocimiento de los arriendos en el escenario del arrendador

Con base en el Resumen Técnico IFRS emitido por la Fundación IASB se puede identificar la contabilización de los arriendos operativos y financieros en el escenario de arrendador así:

Arrendamientos operativos: los arrendadores presentarán en su estado de situación financiera, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes. La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16 y en la NIC 38. Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, con el objeto de reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

Arrendamientos financieros: los arrendadores reconocerán en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento. El re-

conocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta” (IASB F. , Resumen Técnico NIC 17 Arrendamientos, 2012).

NIC 36 Deterioro del valor de los activos

La NIC 36 Deterioro del Valor de los activos establece los procedimientos que una entidad debe aplicar para asegurar que los activos estén contabilizados y registrados por valores que corresponden a la realidad económica y que en ningún caso el valor imputado sea superior al importe recuperable (valor razonable menos los costos de venta y valor del uso). En los casos en los cuales existe una sobreestimación de los activos y bajo el amparo de la NIC 36 el activo debe ser afectado con el registro del deterioro reflejando la pérdida de valor del mismo.

El deterioro se puede definir como la pérdida de valor de una partida o elemento en el transcurso del tiempo por factores externos o internos que no permiten mantener más su valor original y por estas características recae sobre los siguientes activos:

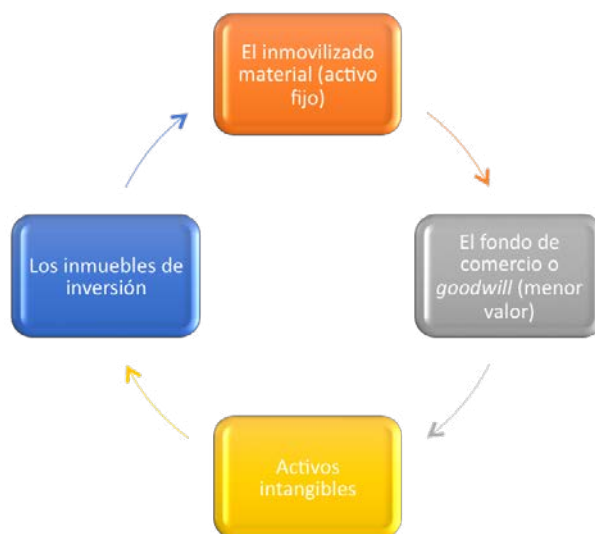


Figura 7
Fuente: Propia.

Esta NIC no incluye el deterioro de valor de los siguientes activos:

- Inventarios.
- Contratos de construcción.
- Impuestos diferidos.
- Beneficios a empleados.
- Activos financieros.
- Propiedades de inversión.

Para la aplicación de la NIC 36, es importante identificar en que momento un activo pierde su valor como consecuencia del deterioro y como reconocerlo y revelarlo en la información financiera, y en el caso de omisión de la detección temprana del deterioro es menester de la entidad:

“(a) Comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si dicho activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

(b) Comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99” (IASB F. , Guía de Aplicación NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, 2014).

Unidad generadora de efectivo

Cuando no se puede identificar el beneficio de un activo y se debe sumar un complementario Ej. Computador más impresora; se atribuye el beneficio a un grupo independiente de otros activos y bajo el esquema de grupo se deberá calcular su valor y el deterioro que sufre en conjunto.

Determinación del importe recuperable

El importe recuperable de un activo puede ser expresado bajo el siguiente esquema:

1. Determinación del valor razonable menos los costos de disposición (Costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo costos financieros y los impuestos a las ganancias).
2. Determinación de valor en uso (Valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo).

El valor de uso mencionado anteriormente deberá contener:

- (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 dichos flujos de efectivo futuros.
- (c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo.
- (d) El precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo.
- (e) Otros factores, tales como la iliquidez, 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.

Y el esquema de la estimación de los flujos futuros incluirán:

- a) Proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo.
- (b) Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo.
- (c) Los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la venta o disposición por otra vía del activo, al final de su vida útil.

3. Comparación de las variables 1 y 2 descartando la menor.

4. Comparación del rubro seleccionado con el valor en libros registrado para el activo objeto de análisis. Si el valor determinado en el numeral 3 excede el valor en libros este no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario la estimación del importe recuperable.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

Una vez identificado el importe recuperable, se puede determinar la pérdida por deterioro del valor que tienen como límite su importe recuperable. Esta pérdida debe ser reconocida de manera inmediata en el resultado del ejercicio del periodo teniendo presentes fuentes externas e internas que pueden alterar este cálculo:

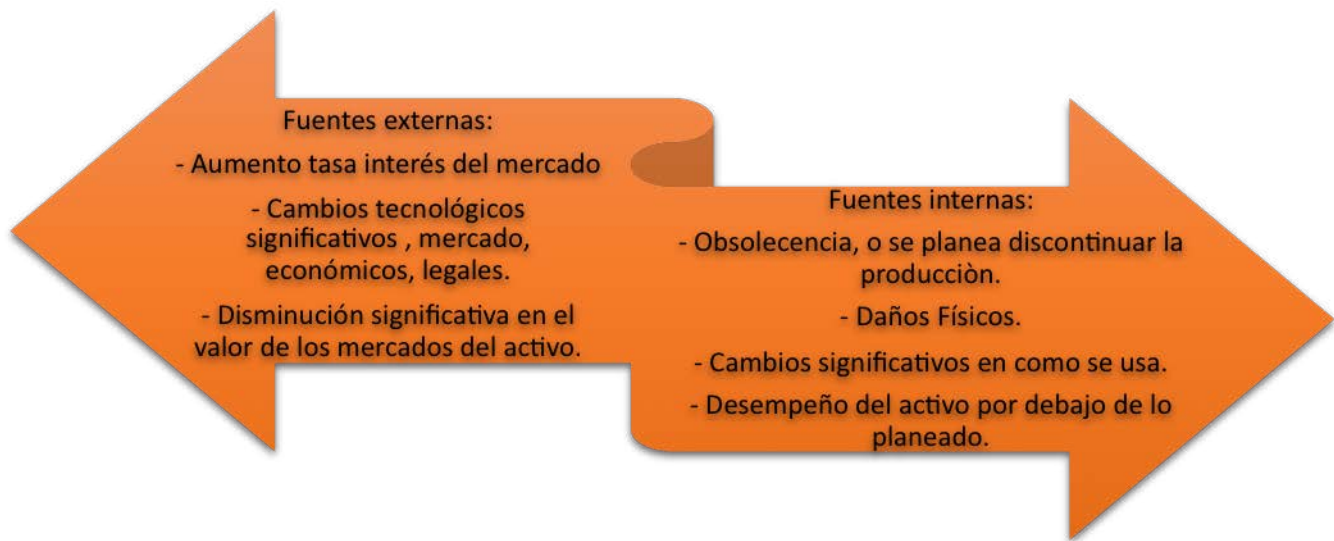


Figura 8
Fuente: Propia.

De manera posterior, en la imputación se debe tener en cuenta:

(a) En primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades).

(b) A continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Plusvalía

Para los casos en los cuales exista plusvalía (aumento del valor del activo por motivos extrínsecos a estos mismos), la NIC 36 indica el siguiente tratamiento:

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

La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía podrá efectuarse en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha dentro de cada periodo. Las comprobaciones del deterioro de valor de diferentes unidades generadoras de efectivo pueden efectuarse en fechas diferentes. Sin embargo, si alguna de las plusvalías asignadas a una unidad generadora de efectivo o la totalidad de ellas hubiera sido adquirido en una com-

binación de negocios durante el periodo anual corriente, la comprobación del deterioro de valor de esta unidad se efectuará antes de la finalización del periodo anual corriente.

La Norma permite que los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo precedente, sobre el importe recuperable que corresponde a una unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo, a las que se haya distribuido plusvalía, sean usados en la prueba del deterioro para esa unidad o grupo de unidades dentro del periodo corriente, siempre que se cumplan unos requisitos específicos." (ISAB, 2012).

Consideraciones finales

Cuando, luego de efectuar la evaluación de los activos al final de cada periodo se determina variación de las perdidas por deterioro bien sea disminución o extinción de la misma, la entidad deberá calcular un nuevo importe recuperable del activo, revertiendo la pérdida por deterioro y ajustando las partidas en el registro contable.

NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones descontinuadas

La NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones descontinuadas especifica el tratamiento contable de los activos que son mantenidos para la venta, así como la preparación y presentación de la información financiera con el detalle de la información a revelar sobre las operaciones descontinuadas.

Para analizar con pertinencias la NIIF enunciada podemos definir un activo mantenido para la venta como aquel activo o grupo de activos sobre el cual la gerencia a establecido un plan específico para su disposición y operaciones descontinuadas como una línea de negocio o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto y existe un plan para su disposición o ha sido dispuesta.

Imaginemos el caso hipotético en el cual un gerente decida dar de baja o vender una línea de negocio; bajo el esquema de la NIIF 5 y al presentar los estados financieros por líneas de negocios, el gerente tendría información relevante, útil y de manera oportuna para la toma de decisiones.

La aplicación de esta NIIF requiere:

1. Que los activos mantenidos para la venta sean cuantificados al menor valor comparando el importe en libros con el valor razonable afectado por los costos de venta.
2. Presentar en los estados financieros la información correspondiente a activos clasificados como mantenidos para la venta de manera separada y revelando detalles de las operaciones.
3. Especificar que los resultados de la operación discontinua serán mostrados en el estado de resultados integral.

Adicionalmente, se deben observar las siguientes condiciones para argumentar la clasificación de un activo en el grupo “mantenidos para la venta”:

- a) Debe estar disponible para su venta inmediata en sus condiciones actuales, sujeta sólo a los términos habituales para las ventas de dichos activos (o grupos enajenables).
- b) Su venta debe ser altamente probable (NIIF 5.7).
- c) Debe ser vendido realmente, no abandonado (NIIF 5.13).

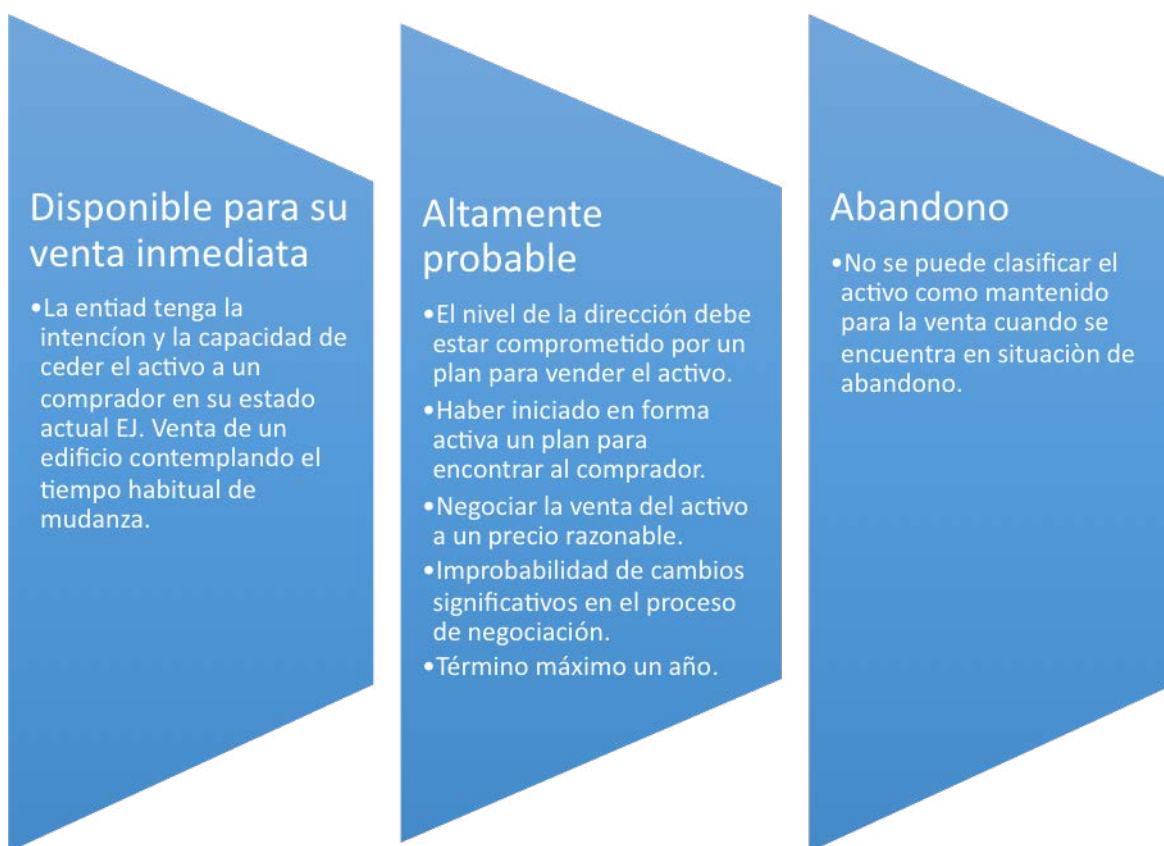


Figura 9
Fuente: Propia.

La NIIF 5 establece que cuando se proceda a clasificar un activo como mantenido para la venta, el valor contable de dicho activo debe ser consecuente con las políticas contables que deben indicar los criterios de clasificación.

Posteriormente, el activo no corriente que se encuentre dentro de grupo mantenido para la venta deberá valorarse teniendo en cuenta:

1. El importe en libros.
2. El calculo del valor razonable menos los costos de venta.
3. Definir que rubro (1 y 2) resulta menor.
4. Definir si el activo perteneciente aun grupo enajenable; en este caso, los requisitos de valoración deben ser aplicados a todo el grupo en su conjunto.

Valoraciones posteriores

Mientras un activo no corriente esté clasificado como mantenido para la venta o mientras forme parte de un grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta, no se amortiza. Los intereses u otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta continúan reconociéndose (NIIF 5.25).

En las valoraciones posteriores de un grupo enajenable, la norma requiere que los valores contables de cualquier activo o pasivo que no esté dentro del alcance de sus requisitos de valoración se vuelva a valorar de acuerdo con las NIIF aplicables, antes de volver a calcular el valor razonable menos los costos de venta del grupo enajenable (NIIF 5.19).

Deterioro y reversión de las pérdidas por deterioro del valor

Cuando se realiza la comparación del importe contable versus el valor razonable menos los costos de venta puede darse lugar a una depreciación que se traduce en pérdida por deterioro y que debe ser revisada al detalle.

Si el reconocimiento del deterioro se debe efectuar sobre un grupo enajenables de activos, se deberá seguir el siguiente orden:

- Primero reducir el valor contable de cualquier fondo de comercio del grupo.

y

- Luego, al resto de activos no corrientes del grupo prorrateándolo en base al valor contable de cada activo del grupo (NIIF 5.23).

Se reconoce como ganancia cualquier aumento posterior en el valor razonable menos los costos de venta de un activo, con el límite del importe de la pérdida por deterioro acumulada previamente reconocida de acuerdo con la NIIF 5 o de acuerdo con la NIC 36 (NIIF 5.21).

En el caso de un grupo enajenable, cualquier aumento posterior en el valor razonable menos los costos de venta se reconoce:

- a) En la medida en que no se haya registrado de acuerdo con otra norma relacionada con dichos activos que estén fuera de los requisitos de valoración de la NIIF 5.

b) No por encima del importe acumulado de las pérdidas previamente reconocidas según la NIIF 5 o anteriormente según la NIC 36, para los activos no corrientes del grupo enajenable que estén dentro del alcance de las reglas de valoración de la NIIF 5 (NIIF 5.22).

Actividades interrumpidas

La NIIF 5 define una actividad interrumpida como “un componente de una sociedad que ha sido enajenado o está clasificado como mantenido para la venta, y:

- a) Representa una línea de negocio o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto.
- b) Forma parte de un plan individual y coordinado para enajenar una línea de negocio o un área geográfica de la explotación que es significativa y puede considerarse separada del resto.
- c) Es una sociedad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla (NIIF 5.32, Apéndice A).

Consideraciones finales

- Los activos no corrientes, clasificados como mantenidos para la venta y los activos y pasivos de un grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta se deben presentar en el estado de situación financiera (balance general) separado del resto de activos y pasivos.
- Si existe un cambio significativo en el plan de venta del activo no corriente que modifique la condición del mismo y lo deje fuera del grupo mantenido para la venta, deberá valorarse al menor entre:
 - Su valor contable antes de que el activo (o el grupo enajenable) fuera clasificado como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revalorización que se habría reconocido si el activo (o el grupo enajenable) no se hubiera clasificado como mantenido para la venta.
 - Su importe recuperable a la fecha de la decisión posterior de no vender, definido como el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso.

NIIF Referidas al reconocimiento, medición y revelación de pasivos y otros conceptos relacionados

NIC 19 Beneficios a los empleados

La NIC 19 Beneficios a empleados estandariza el tratamiento de los beneficios que las entidades están en la obligación de pagar a sus empleados separando este rubro de influencias de forma y/o tiempo del mismo beneficio.

En esta NIC se analizan diferentes tipos de beneficios asociados a la vinculación laboral o de prestación de servicios de una persona bajo el siguiente esquema:

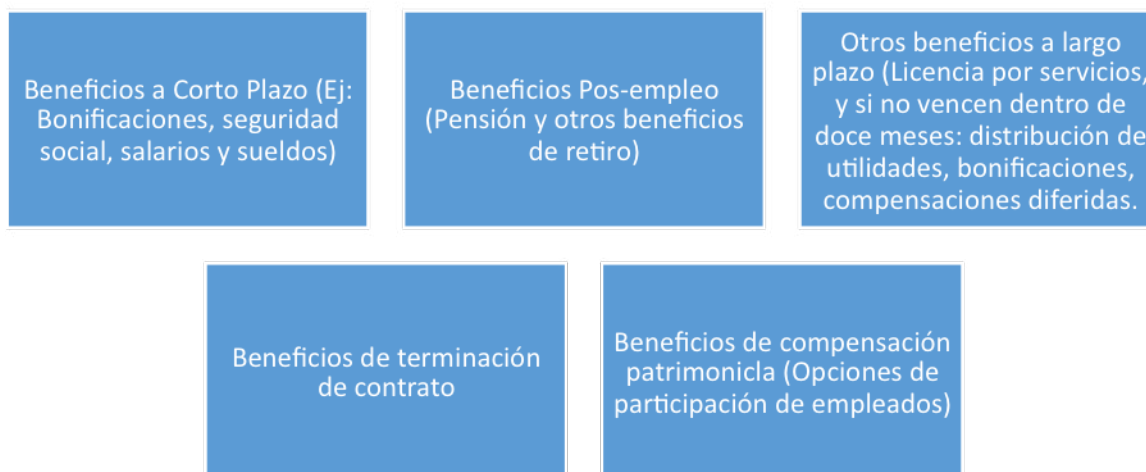


Figura 10
Fuente: Propia.

Reconocimiento de los beneficios a empleados

El reconocimiento del beneficio objeto de análisis deberá realizarse teniendo en cuenta la siguiente clasificación:

- (a) Un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de los cuales se le crea el derecho de recibir pagos en el futuro.
- (b) Un gasto cuando la entidad ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios en cuestión.

Para el pertinente análisis de la NIC 19, es necesario definir los siguientes términos:

Beneficios de empleados de corto plazo: son reconocidos como un gasto e imputadas en el periodo contable correspondiente, ya que son los beneficios (diferentes de los beneficios por terminación) cuyo pago será atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios. Ej. Sueldos, salarios, aportes a seguridad social, servicios médicos, hospedaje, vehículo o bienes subsidiados.

Beneficios de compensación patrimonial: los requisitos de reconocimiento y medición están bajo el alcance de la NIIF 2 (pago basado en acciones).

Beneficios de terminación: son las remuneraciones a pagar a los empleados como consecuencia de:

- (a) La decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la edad normal de retiro.
- (b) La decisión del empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.

La entidad reconocerá los beneficios por terminación como un pasivo y como un gasto cuando, y sólo 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.
- (b) Pagar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.

En el caso de que los beneficios por terminación se vayan a pagar en un periodo de tiempo mayor de 12 meses después de la fecha del balance de situación, se procederá a descontar su valor.

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.

Beneficios pos-empleo: son retribuciones a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad. Planes de beneficios post-empleo son acuerdos formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo. Los planes de beneficio post-empleo se pueden clasificar en:



Figura 11
Fuente: Propia.

Algunas precisiones respecto al tratamiento contable de este tipo de beneficios son:

Se deben reconocer el pasivo y el gasto solo si:

- Hay compromiso de rescindir el vínculo con empleado antes de la fecha normal de retiro.
- Hay compromiso de pagar beneficios por terminación como incentivo por retiro voluntario de los empleados por un plan forma para ello

Presentación y revelaciones

La preparación de los estados financieros y sus revelaciones deben ser elaborados enunciando los siguientes aspectos:

- Detalle acerca de los activos y pasivos de los beneficios reconocidos.
- Conciliación de movimientos de los anteriores.
- Retorno actual sobre los activos del plan.
- Opciones de acciones disponibles para, y ejercidas bajo, los planes de compensación patrimonial.
- Pasivo incurrido por los planes de compensación patrimonial.
- Instrumentos financieros emitidos y disponibles para los planes de compensación patrimonial al igual que los valores razonable de éstos.
- Montos incluidos en el valor razonable de los activos del plan con respecto a los instrumentos financieros propios de la entidad y la propiedad ocupada o activos utilizados por la entidad.
- Gasto reconocido por planes de contribución.
- Gasto reconocido por planes de beneficio y renglones en los cuales éstos están incluidos.
- Gasto reconocido por planes de compensación patrimonial.
- Políticas contables.
- Métodos aplicados para el reconocimiento de los diversos tipos de beneficios.
- Descripción de los planes de compensación patrimonial.
- Métodos de valoración actuarial utilizados.
- Principales supuestos actuariales.
- Descripción de los planes de beneficio pos-empleo (IASB F., NIC 19 Beneficios a los Empleados).

NIC 37 Provisiones, pasivos y activos contingentes

La NIC provisiones, pasivos y activos contingentes tiene como principal objetivo la definición de un estándar razonable para el reconocimiento fiable de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes así como las revelaciones necesarias para dichos rubros logrando el entendimiento de la información para los usuarios de esta.

Una **provisión** es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un **activo contingente** es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un **pasivo contingente** es una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente.

Figura 12
Fuente: Propia.

La NIC 37 se encuentra parametrizada para resolver los planteamientos de las provisiones, pasivos y activos contingentes a excepción de:

- (a) Aquéllos que se deriven de los instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable.
- (b) Aquéllos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien aquéllos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos.
- (c) Aquéllos que aparecen en las compañías de seguro, derivados de las pólizas de los asegurados.
- (d) Aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma.

Como se puede evidenciar, el conjunto de rubros de la NIC 37 corresponde a estimaciones planteadas en el presente esperando que las circunstancias asociadas o no a esta estimación se den en el futuro para lograr certeza razonable del reconocimiento; sin embargo, y al tener una expectativa a futuro se hace necesario determinar el impacto de estas posibles circunstancias en la situación económica de la entidad, por lo cual la imputación contable en provisiones se da cuando se reúnen las siguientes condiciones:

- (a) Una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado.

(b) Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación.

(c) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

En dado caso que la entidad no cumpla con las condiciones enunciadas no se podrá reconocer de manera fiable la provisión.

Respecto al reconocimiento, la entidad deberá estimar todos los posibles escenarios y priorizar de acuerdo a la probabilidad asociada de ocurrencia o no de cada caso para de manera posterior incluirla en la información financiera de la entidad. Para el caso de los contingentes, la entidad no deberá reconocer contablemente este tipo de obligaciones y basta con la revelación de la misma en los estados financieros, salvo en el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos tenga una probabilidad remota.

Gráficamente se podría definir el esquema de reconocimiento así:

Activo contingente	>50% revelar
Pasivo contingente	<50% y >10% revelar
Provisiones	>50%reconocer

Figura 13
Fuente: Propia.

NIIF 2 Pago basado en acciones

La NIIF 2 Pagos basados en acciones, tiene como principal objetivo establecer y especificar la información financiera que debe revelar una entidad al realizar una transacción de pagos basada en acciones en el universo de terceros vinculados o no a la operación mediante el suministro de bienes y/o prestación de servicios y empleados.

Para iniciar el análisis de la NIIF 2 es necesario contextualizar el término “Pago basado en acciones” como una transacción en la cual la entidad recibe bienes y/o servicios que tengan relación y consideración por sus instrumentos de patrimonio o incurrancia en pasivos por cantidades que se basan en el precio de las acciones de la entidad o en otros instrumentos del patrimonio de la misma.

Las transacciones previstas en la NIIF 2 pueden clasificarse en:

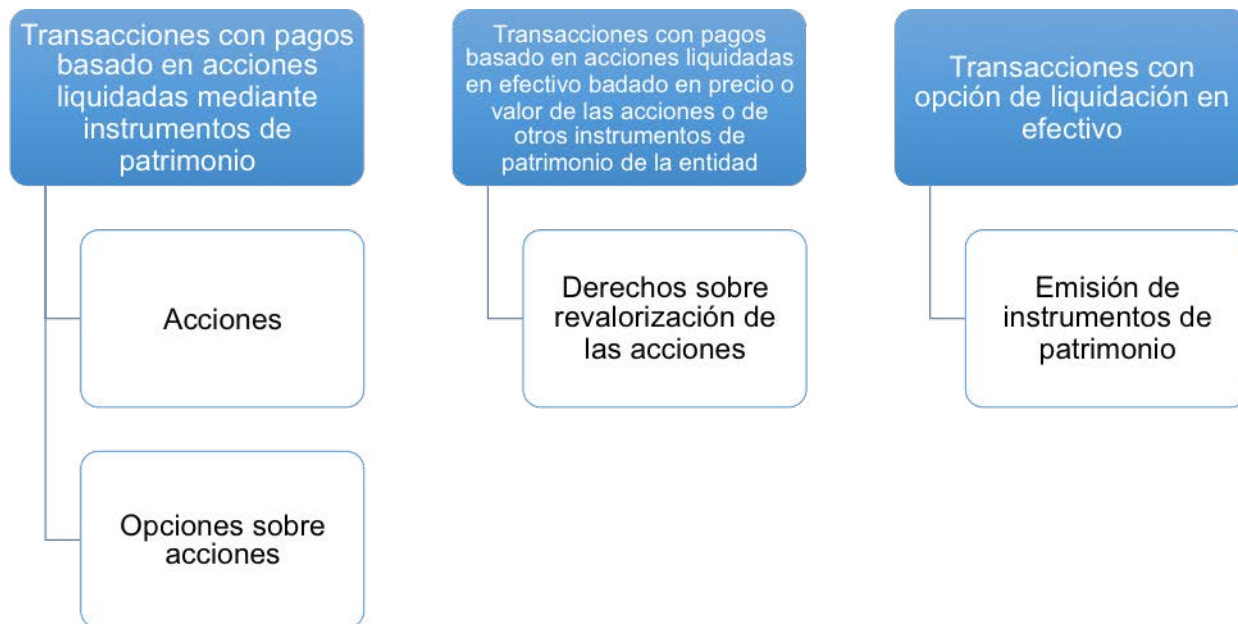


Figura 14
Fuente: Propia.

Es de vital importancia mencionar, que los pagos en acciones contenidos en esta NIIF corresponden a aquellos propios de la adquisición de bienes y servicios; pagos en acciones como dividendos, emisión de acciones adicionales entre otras serán tratados bajo un marco normativo diferencial al expuesto.

Reconocimiento de pagos basados en acciones

La NIIF 2 establece que la entidad deberá reconocer los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pago basado en acciones en el momento en que se obtengan dichos bienes o sean en su defecto beneficiarios de los servicios.

Adicionalmente, antes del reconocimiento y/o imputación contable, es necesario identificar si los bienes recibidos y que surgen de esta transacción, cumplen con el total de condiciones para ser un activo, sino deben ser clasificados como un gasto para la organización en cuyo caso deberá ser reconocido cuando se presente el consumo de dichos bienes y/o servicios.

Medición de pagos basados en acciones

La medición de los pagos basados en acciones se realiza bajo el siguiente supuesto:

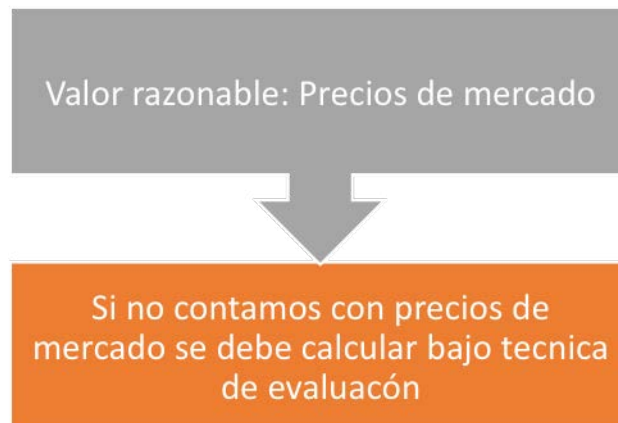


Figura 15
Fuente: Propia.

Consideraciones finales

La entidad revelará la información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender:

- La naturaleza y alcance de los acuerdos de pagos basados en acciones que se hayan producido a lo largo del ejercicio.
- Cómo se ha determinado durante el ejercicio el valor razonable de los bienes y servicios recibidos o el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.
- El efecto de las transacciones con pagos en acciones sobre el resultado de la entidad durante el ejercicio, así como su posición financiera. Es decir, deberá informar del gasto total reconocido durante el ejercicio procedente de transacciones en las que los bienes y servicios recibidos no cumplían con las condiciones para su reconocimiento como activos y por tanto, fueron reconocidos inmediatamente como un gasto.

NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias

La NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, tiene como principal objetivo establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de las transacciones y otros eventos en un entorno normal del negocio y su imputación a nivel contable; estos ingresos están asociados con el aumento de beneficios económicos en forma de entradas o mejoras de activos o decrecimiento de pasivos que no sean resultado de los aportes de los accionistas.

Dentro de las transacciones y eventos relacionados en la presente NIC se encuentran:

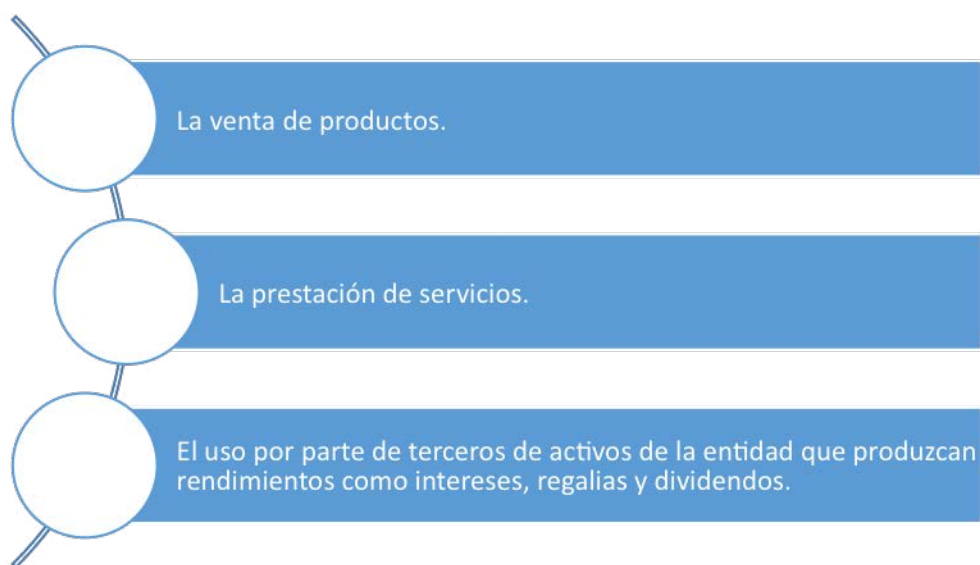


Figura 16
Fuente: Propia.

Las demás actividades no previstas en el apartado anterior como contratos de arrendamiento financiero (NIC 17); dividendos productos de inversión financieros llevados por el método de participación (NIC28); contratos de seguros realizados por compañías aseguradoras (NIIF 4); cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros; cambio en el valor de otros activos corrientes;; reconocimiento inicial de los productos agrícolas (NIC 41); extracción de minerales en yacimientos (NIIF 6) deben ser tratados bajo el marco normativo enunciado.

La NIC 18 contempla el reconocimiento de los ingresos ordinarios utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por los derivados del mismo; este valor razonable, debe ser afectado por el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad puede otorgar en esta transacción.

Es importante mencionar, que el tratamiento anteriormente descrito opera para aquellas transacciones que no son diferidas en el tiempo ya que aquellas que se diferieren pueden reportar un menor valor razonable teniendo en cuenta las condiciones de la transacción.

Otra variable que se debe tener presente respecto a la imputación de ingresos ordinarios, corresponde a los intercambios y/o permutas de bienes y/o servicios de la misma naturales las cuales no son consideradas una transacción fuente de ingresos ordinarios e inhabilita el reconocimiento de los mismos; sin embargo, cuando los bienes y servicios se venden y se recibe como contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera una transacción fuente de ingresos ordinarios y deberán ser cuantificados respecto a su valor razonable.

Requisitos para el reconocimiento de una venta de bienes como ingreso ordinario

Una transacción que se clasifique como venta deberá reunir las siguientes características:

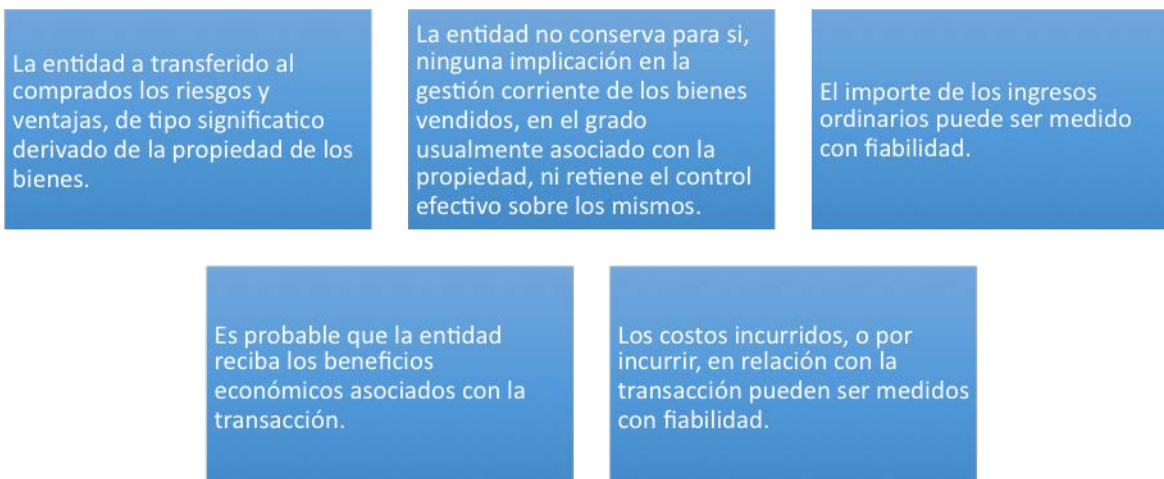


Figura 17
Fuente: Propia.

Los ingresos ordinarios y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán en forma simultánea, en la misma oportunidad y periodo; este esquema se conoce como correlación de gastos con ingresos.

Ingresos por prestación de servicios

Luego de analizar las transacciones fuente de ingresos ordinarios bajo el esquema de venta y/o transferencia de derechos y propiedad; es necesario remitirnos a la prestación de servicios como ingreso ordinario apartado en el cual se deben cumplir las siguientes condiciones para estimar con fiabilidad el importe para este concepto:

- El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad.
- Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.
- El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance puede ser medido con fiabilidad.

Los otros costos incurridos en la prestación, así como los que puedan incurrir hasta completarla pueden ser medidos con fiabilidad.

Métodos de reconocimiento

Uno de los métodos más asertivos empleados bajo el esquema de prestación de servicios corresponde al Método del porcentaje terminado, ya que este método refleja el grado de terminación de la actividad programada y la imputación de los ingresos se da en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio.

La utilidad de este método reside en el análisis del grado o porcentaje de ejecución y de servicio en un periodo terminado de tiempo.

Para realizar este cálculo de manera asertiva se pueden utilizar los siguientes esquemas:



Figura 18
Fuente: Propia.

Tratamiento contable de las incertidumbres de recibir los beneficios económicos ya considerados como ingresos ordinarios:

Los ingresos ordinarios se deben reconocer y registrar **solo** cuando sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción. En dado caso que exista incertidumbre respecto al grado de recuperabilidad de un saldo ya reconocido en los ingresos ordinarios, la cantidad calculada como incobrable se deberá reconocer como un gasto.

Programa de fidelización de clientes

Los ingresos por ventas originales, deben separarse de los premios otorgados sobre la base de valor razonable. Si la entidad provee premios, el valor diferido debe ser reconocido como ingreso cuando se otorgan los créditos.

Bajo este esquema, el ingreso original por ventas debe dividirse sobre la base del valor razonable entre:

- Los componentes separados de la venta original.
- El valor asignado al premio del cliente, hasta que el cliente redima su premio o se cumpla el periodo establecido.

Consideraciones finales

La información que debe ser incluida de manera detallada en las notas a los estados financieros corresponde a:

a). Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para la determinación del porcentaje de terminación de las operaciones de prestación de servicios.

b). La cuantía de cada categoría significativa de ingresos ordinarios reconocidas durante el periodo con indicación expresa de los ingresos procedentes de:

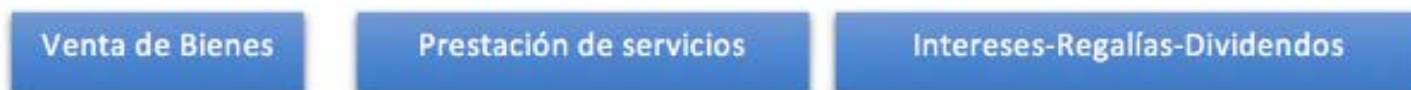


Figura 19
Fuente: Propia.

c). El importe de los ingresos ordinarios producidos por intercambio de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingreso.

NIC 23 Costo por préstamo

El objetivo de la NIC 23 Costos por préstamos corresponde a la descripción del tratamiento contable de los costos de crédito relacionados con adquisición, construcción y producción de un activo que de manera posterior se encuentre en condiciones óptimas de uso (activo apto) y cuyos costos por préstamo estarán asociados al costo total de este activo.

Si me encuentro ante una situación en la cual los inventarios requieren una serie de procesos de fabricación o la construcción de activos no corrientes, tales como las propiedades

de inversión que pueden tomar un tiempo significativo para ser terminadas, requiero en la mayoría de los casos un esquema de financiación a través de un préstamo que me lleva a asumir costos financieros asociados a mi deuda. La NIC 23 enmarca la situación anteriormente descrita y como los costos liquidados en la deuda hacen parte del costo total de activo.

El reconcomiendo de los costos por préstamos deben seguir el siguiente esquema:

Tipo	¿Cómo se reconoce?
Propios de la adquisición, construcción o producción de activos aptos.	Como parte del costo del activo apto (capitalización de costos).
Otros costos por préstamos.	Como gasto del período en el que se generaron.

Imagen 1
Fuente: Actualícese, 2015

Es importante mencionar, que para que los costos por concepto de préstamos pueden ser atribuibles al activo y de esta forma capitalizarlos, se requiere que exista el supuesto que dicho activo generará beneficios en el futuro para la entidad y cualquier valor imputable al activo puede ser medido con fiabilidad.

Adicionalmente, el activo sujeto a este tratamiento debe ser un activo calificado que corresponde a los activos que toman un periodo de tiempo sustancial para encontrarse listos para su uso o venta. En esta categoría, se pueden incluir aquellos activos contabilizados en virtud de contratos de construcción, inventarios, propiedad, plan y equipo. Ej.: plantas de manufactura, estaciones de generación eléctrica, propiedades de inversión.

Aquellos activos financieros o inventarios producidos en un periodo corto de tiempo no son activos calificados, al igual que aquellos que se encuentren listos para la venta.

El proceso de capitalización de costos, una vez se determine la capacidad del activo respecto a la generación de flujos favorables futuros para la organización, corresponde a la determinación de la fecha de inicio de la imputación de dichos costos, entendiéndose como la fecha en la cual la entidad cumpla con las siguientes condiciones:

- Desembolsa recursos para la obtención del activo.
- Incurrir en costos por préstamos.
- Realiza los trámites pertinentes para la preparación del activo para su venta o uso destinado.

La entidad que inicie la capitalización de los costos por préstamo, deberá suspender su imputación en el momento en que las actividades de un activo apto se suspenda por un periodo extendido.

La finalización de la imputación de los costos por préstamo se da cuando se completen las actividades necesarias para disponer el activo apto para su venta o su uso específico.

Consideraciones finales

Una entidad revelará:

(a) El importe de los costos por préstamos capitalizados durante el periodo.

(b) La tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización (IASB, 2009).

NIIF 13 Medición del valor razonable

La NIIF 13 Medición del valor razonable contempla como principal objetivo la valoración de las transacciones al precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición.

Para lograr la medición del valor razonable, la entidad requiere la determinación de los siguientes criterios:

- El activo o pasivo concreto a medir.
- Para un activo no financiero, el máximo y mejor uso del activo y si el activo se utiliza en combinación con otros activos o de forma independiente.
- El mercado en el que una transacción ordenada tendría lugar para el activo o pasivo.
- Las técnicas de valoración apropiadas para medir el valor razonable que maximicen el uso de los datos de entrada observables y relevantes; datos que deben ser congruentes y coherentes con el mercado.

Podríamos diagramar el concepto de valor razonable así:

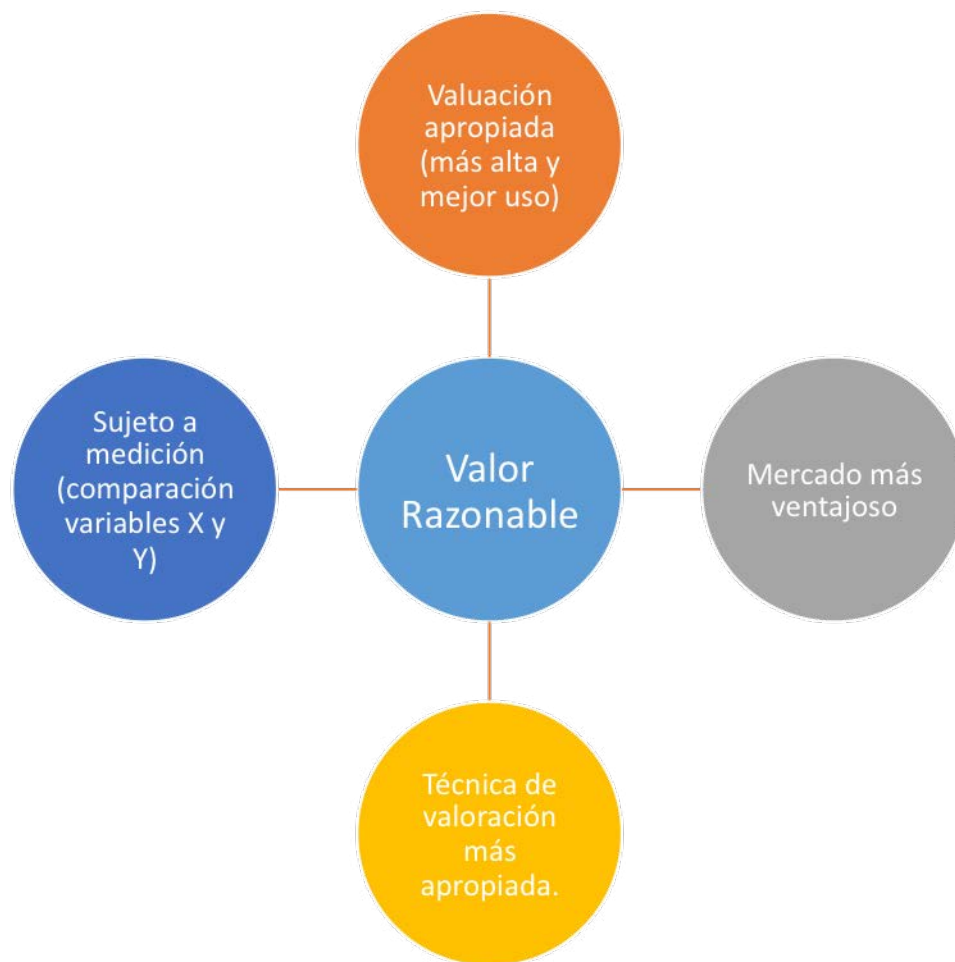


Figura 20
Fuente: Propia.

Los criterios anteriormente enunciados permiten el cálculo del valor razonable como el precio que sería logrado si el activo fuera vendido (o el pasivo transferido) a un participante en el mercado principal o en el mercado más ventajoso. En ausencia de evidencia respecto al escenario anteriormente planteado, se debe tomar como referencia el mercado en el cual la entidad normalmente transa y desarrolla su actividad económica y que se presume corresponde al mercado principal o más ventajoso.

Es importante mencionar algunas excepciones de aplicación de la NIIF 13:

- (a) Transacciones con pagos basados en acciones que queden dentro del alcance de la NIIF 2 Pagos basados en Acciones.
- (b) Transacciones de arrendamiento que queden dentro del alcance de la NIC 17 Arrendamientos.

(c) Mediciones que tengan alguna similitud con el valor razonable pero que no sean valor razonable, tales como el valor neto realizable de la NIC 2 Inventarios o valor en uso de la NIC 36 Deterioro del valor de los Activos.

Jerarquía del valor razonable

Para incrementar la coherencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable e información a revelar relacionada, esta NIIF establece una jerarquía del valor razonable que clasifica en tres niveles los datos de entrada de técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable.

La jerarquía del valor razonable concede la prioridad más alta a los precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos y pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (datos de entrada de Nivel de 3).

Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición. Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente. Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo (IASB F. , NIIF 13 Medición del Valor Razonable, 2012).

Nivel 1	Precios cotizados sin ajustar
Nivel 2	Variables observables en el mercado distintas del nivel 1.
Nivel 3	Variables no observables en el mercado.

Figura 21
Fuente: Propia.

Técnicas de cálculo de valor razonable

El proceso de cálculo del valor razonable que debe ser congruente con el más alto y el que represente mejor uso cuando sea físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible se establece bajo las siguientes técnicas:



Figura 22
Fuente: Propia.

Las técnicas anteriormente descritas buscan maximizar el uso de datos de entradas observables relevantes y minimizar uso de datos de entradas no observables.

Un cambio en la técnica de valoración o su aplicación será aceptada si se presentan cualquiera de los siguientes sucesos:

- Desarrollo de nuevos mercados.
- Disponibilidad de nueva información.
- Restricción u obsolescencia de información anteriormente utilizada.
- Mejora de técnicas de valoración.
- Cambio en las condiciones del mercado.

Consideraciones finales

La entidad deberá incluir en las notas a los estados financieros, los siguientes elementos:

- (a) Para activos y pasivos que se miden a valor razonable sobre una base recurrente o no recurrente en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial, las técnicas de valoración y los datos de entrada utilizados para desarrollar esas mediciones.

(b) Para mediciones del valor razonable recurrentes utilizando datos de entrada no observables significativas (Nivel 3), el efecto de las mediciones sobre el resultado del periodo u otro resultado integral para el periodo.

NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera

El objetivo de la NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera corresponde al tratamiento de las actividades en el extranjero y su imputación teniendo en cuenta algunas variables desarrolladas en lo consecutivo; además de entregar las instrucciones respecto a la inclusión de las transacciones en moneda extranjera en los estados financieros de la entidad.

Bajo este esquema, una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero con los siguientes enfoques:



Figura 23
Fuente: Propia.

Para lograr el entendimiento de la NIC 21, es necesario desarrollar los siguientes conceptos:

Diferencia de cambio: es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes.

Inversión neta en un negocio en el extranjero: es el importe que corresponde a la participación de la entidad que presenta sus estados financieros, en los activos netos del citado negocio.

Moneda extranjera (o divisa): es cualquier moneda distinta de la moneda funcional de la entidad.

Moneda funcional: es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad. Ej. En Colombia Pesos Colombianos.

Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

a. La moneda:

- 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).
- 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 producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).

Moneda de presentación: es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Partidas monetarias: son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

Tipo de cambio: es la relación de cambio entre dos monedas.

Tipo de cambio de cierre: es el tipo de cambio de contado existente en la fecha del balance.

Tipo de cambio de contado: Es el tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata (IASB, NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, 2005).

La NIC 21 establece los posibles escenarios que reflejan el efecto de las variaciones debido a la homologación de monedas y que se resume así:

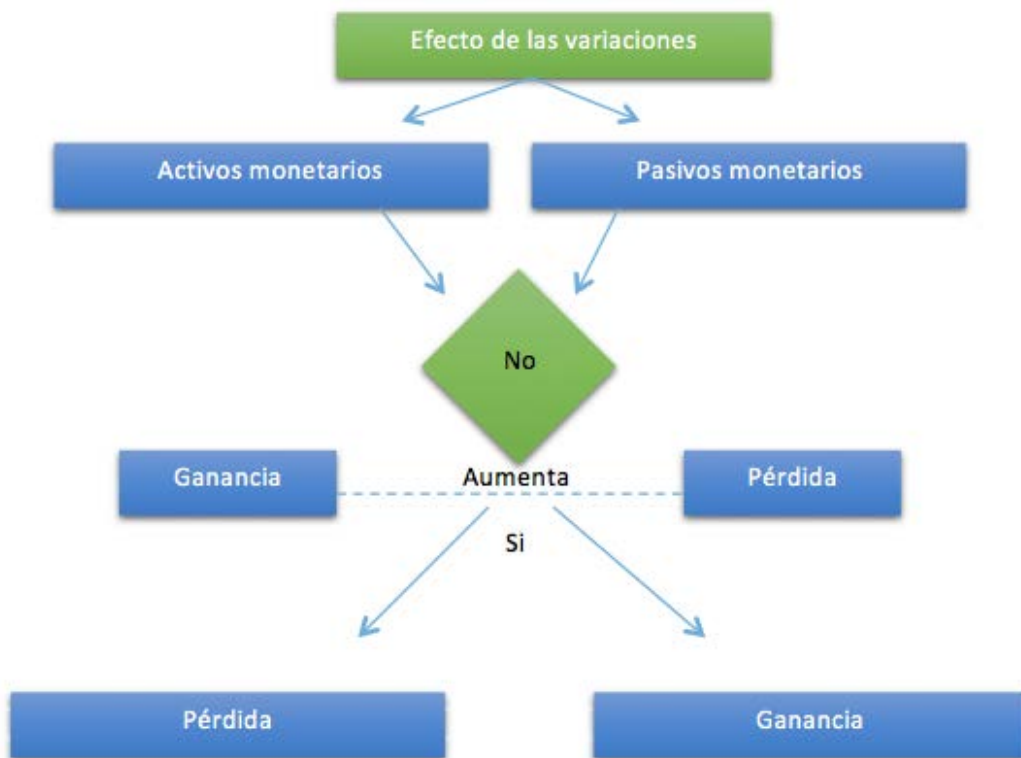


Figura 24
Fuente: Propia.

Consideraciones

Para el correcto reconocimiento de la NIC 21 es necesario tener presentes las siguientes premisas:

■ Una transacción en moneda extranjera corresponde a un operación que se establece, o exige su liquidación en una moneda diferente a la funcional como por ejemplo:

- (a) Compra o vende bienes o servicios cuyo precio se establece en una moneda extranjera.
- (b) Prestar o toma prestados fondos, si las cuantías correspondientes se establecen a pagar o cobrar en una moneda extranjera.
- (c) Participar de un contrato no ejecutado, que esté expresado en moneda extranjera.
- (d) Adquisición o desapropiación de activos, liquidación de pasivos, siempre que unos y otras estén establecidos en una moneda extranjera.

- Los activos y pasivos de la entidad extranjera monetaria y no monetaria deben re expresarse a la tasa de cambio del cierre del ejercicio.
- Las partidas de ingresos y gastos, se deben re expresar a la tasa de cambio de la fecha de la transacción, excepto cuando la entidad reporta en la moneda de economía hiperinflacionaria, en cuyo caso las partidas de ingresos y gastos se deben re expresar a la tasa de cambio de cierre y reclasificarse como patrimonio hasta el retiro de la inversión neta.
- La incorporación de los estados financieros de una entidad extranjera en los de la empresa informante deberán seguir los procedimientos normales de consolidación de estados financieros.
- La tasa de cambio existente en la fecha de la operación es denominada frecuentemente como tasa de cambio al contado. Por razones de orden práctico, se usa a menudo una tasa aproximada al existente en el momento de realizar la operación, por ejemplo puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones que se han producido, en tal periodo, dentro de cada clase de moneda extranjera. No obstante, si las tasas de cambio han fluctuado considerablemente, es poco recomendable la utilización de tasas medias para el periodo en cuestión (Uruguay).

Adicionalmente, la NIC estudiada solicita sea incluido el siguiente detalle en las notas a los estados financieros:

- El importe de las diferencias de cambio que se han incluido en la ganancia o la pérdida neta del periodo.
- Las diferencias de cambio, en términos netos, que se han clasificado como componentes del patrimonio neto, así como una conciliación de los saldos de las diferencias al principio y al final del periodo.
- El importe de las diferencias de cambio, surgidas durante el periodo, que se han incorporado al importe en libros de los activos, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en el párrafo 21.
- Cuando la moneda de los estados financieros sea diferente de la moneda local del país donde la empresa está domiciliada, deben darse las razones para la utilización de tal unidad monetaria. También deben incluirse en los estados financieros las razones de cualquier eventual cambio en la moneda de los estados financieros.
- Cuando se produzca un cambio en la clasificación de una operación en el extranjero, si el efecto es importante, la empresa debe revelar la siguiente información:
 - (a) La naturaleza del cambio en la clasificación.
 - (b) Las razones para efectuar dicho cambio.
 - (c) El impacto que el cambio ha tenido en el patrimonio neto de la empresa.

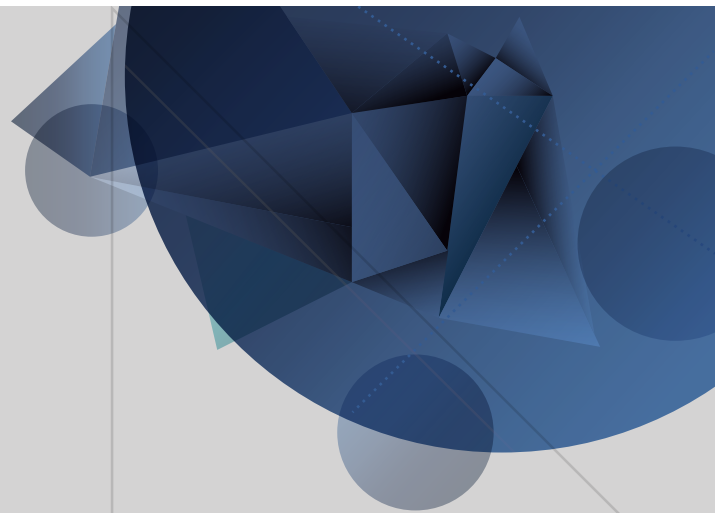
(d) El impacto que, en la ganancia o la pérdida neta de cada periodo precedente que sea objeto de presentación, tiene el cambio en la clasificación, suponiendo que se hubiera producido al principio del periodo más antiguo del que se ofrezca información.

- La empresa informará sobre el efecto de una variación de las tasas de cambio ocurrida tras la fecha de cierre del balance, ya sea sobre las partidas monetarias o sobre los estados financieros de una operación en el extranjero, siempre que la variación sea de tal importancia que la falta de información sobre la misma pudiera afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para realizar correctamente las evaluaciones y tomar las decisiones apropiadas (NIC 10 Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance).

4

Unidad 4

NIF Referidas a
impuestos



Normas internacionales de
información financiera

Autor: Diana González Santos

Introducción

En esta unidad y con el objetivo de concluir el módulo de Normas Internacionales de Información Financieras, analizaremos las NIC y NIIF correspondientes a: NIC 12 Impuesto a las Ganancias, NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas, NIC 27 y NIIF 10 Estados financieros separados y consolidados, NIC 28 y NIIF 12 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos, NIIF 11 Acuerdos conjuntos, NIIF 8 Segmentos de operación, NIIF 3 Combinación de negocios, NIC 39 Instrumentos financieros reconocimiento y medición, NIC 32 Instrumentos financieros presentación, NIIF 7 Instrumentos financieros información a revelar, NIIF 9 Instrumentos financieros reconocimiento y medición, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, NIC 11 Contratos de construcción, NIC 41 Agricultura y NIIF para Pymes; las cuales de manera global nos proporcionaran el entendimiento del esquema de las Normas Internacionales de Contabilidad y su aplicación en la toma de decisiones a nivel directivo y gerencial.

- Para lograr el desarrollo de las competencias planteadas en el módulo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) recomendamos:
- Lectura y análisis del texto contenido en la cartilla.
- Lectura y análisis de los textos sugeridos de apoyo, que le permitirán una comprensión más amplia del tema expuesto.
- Identificación de los conceptos claves tratados a lo largo de esta unidad, con el objetivo de contextualizarlos en el sector real y/o aquel que consolide su experiencia como profesional.
- Participación activa respecto a los recursos de aprendizajes previstos en el módulo y las actividades evaluativas propuestas por el docente.
- Establecer un cronograma de actividades, que le permita desarrollar la unidad de manera pausada, consciente y análisis de los nuevos componentes y conceptos involucrados, con el ánimo de obtener el mayor provecho académico y profesional de esta unidad sin alterar los tiempos previstos para el desarrollo de las competencias planteadas.
- Consulta de otras fuentes de información que aclaren cualquier duda al respecto de la temática expuesta u interioricen el conocimiento adquirido.
- Suscripción a la página web <http://www.ifrs.org/> con el objetivo de conocer los avances respecto a normas internacionales de información financiera.

NIIF Referidas a impuestos

NIC 12 Impuestos diferidos

La NIC 12 Impuesto diferidos aborda uno de los principales inconvenientes que se presentan al querer imputar el impuesto de renta en el cual se graban los ingresos obtenidos en un periodo de tiempo determinado, ya que bajo este esquema se deben observar las consecuencias actuales y futuras de la recuperación o liquidación en el futuro del valor en libros de los activos y pasivos de la organización; y por otra parte las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido reconocidas en los estados financieros.

Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores o menores de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la empresa debería reconocer un pasivo o activo por el impuesto diferido.

Así, las empresas deberían contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos, separando las bases contables de las fiscales.

Para lograr el entendimiento de la NIC tratada en este aparte, es necesario definir los siguientes términos:

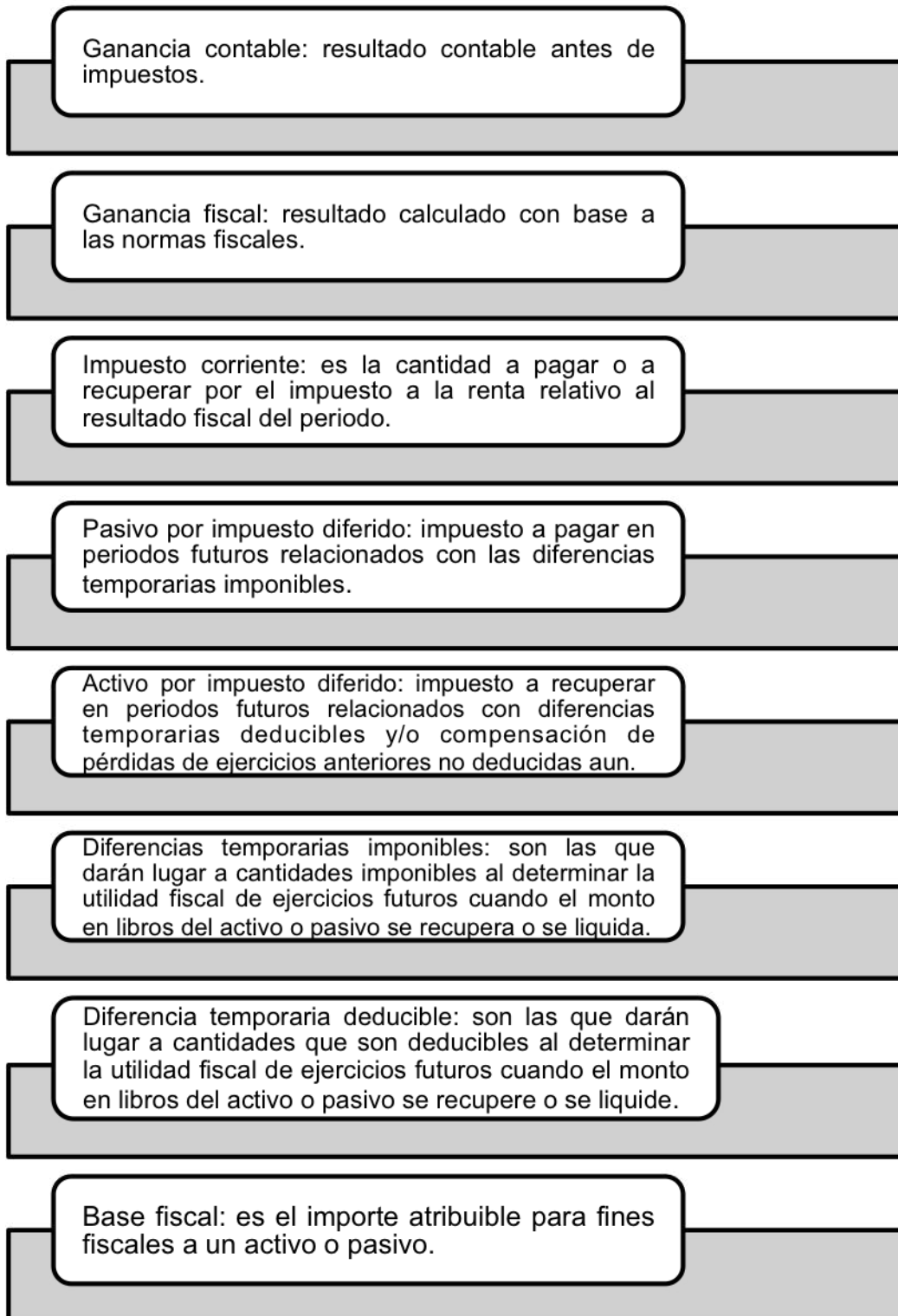


Figura 1
Fuente: Propia.

Analizados los anteriores conceptos, podemos deducir que se pueden presentar diferencias en el reconocimiento de las partidas de un periodo contable desde el punto de vista financiero y desde el punto de vista fiscal, lo que conlleva al nacimiento de las diferencias temporarias que son explicadas por las políticas y régimen impositivo de cada uno de los países en proceso de convergencia los las NIIF. Las diferencias temporarias se pueden resumir así:

	Diferencias temporarias	
	Imponibles	Deducibles
Activos	Valor contable > Base fiscal	Valor contable < Base fiscal
Pasivos	Valor contable > Base fiscal	Valor contable < Base fiscal

Figura 2
Fuente: CCEE.

Ejemplos diferencias temporarias:

<p>El costo de una máquina es de 100. Del mismo, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30. El costo original contable es igual al costo fiscal y los métodos de depreciación son iguales contablemente y fiscalmente.</p> <p>Los ingresos generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidos por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles.</p>	<p>La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70. No hay una diferencia temporaria.</p>
<p>La cuenta intereses por cobrar tiene un valor en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos financieros serán objeto de tributación cuando se cobren.</p>	<p>La base fiscal de los intereses por cobrar es cero. Es una diferencia temporaria imponible.</p>
<p>Los deudores comerciales de una empresa tienen un valor en libros de 100. Los ingresos correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación del resultado fiscal.</p>	<p>La base fiscal de los deudores comerciales es de 100. <i>f</i> No hay una diferencia temporaria.</p>

<p>La empresa valora sus inventarios según el método FIFO (First in, first out) y su valor contable es 100.</p>	<p>Fiscalmente la empresa adopta el criterio del precio promedio. El monto del inventario asciende a 80. La base fiscal de los intereses por cobrar es de 80. Es una diferencia temporaria imponible.</p>
<p>La empresa ha reconocido en los Estados Financieros una provisión por incobrables originada en un deudor de difícil cobro. A los efectos fiscales el gasto será deducible solo cuando se verifique la incobrabilidad real en el futuro.</p>	<p>La base fiscal de la provisión es 0. Es una diferencia temporaria deducible.</p>

Cuadro 1
Fuente: Propia.

Reconocimiento

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo (Ej. Saldo a favor).

Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, que procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados (IASB F., 2012).

Medición

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación.

La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos.

El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte, de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la entidad recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja (IASB F. , 2012).

Distribución

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados.

Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas (IASB F. , 2012).

NIIF Referidas a grupos empresariales

NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas

El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros y que es o tienen las siguientes características:

- Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
 - Ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa.
 - Ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa.
 - Es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.
- Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).
 - Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o control conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
 - Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - La entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.
 - La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona (Relacionadas., 2014).

Bajo este esquema cualquier vinculo de un tercero con la entidad dependiendo del grado de influencia podría generar limitantes respecto a la independencia mental y búsqueda de beneficios fuera del concepto de plena competencia.

Podríamos concluir que la parte relacionada esta dada en términos de:

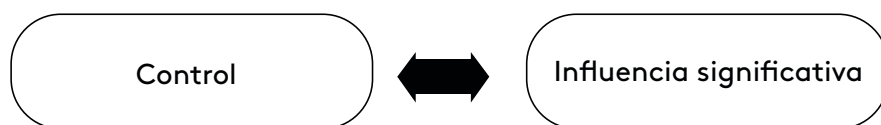


Figura 3
Fuente: Propia.

Las relaciones entre controladoras y subsidiarias se revelarán, con independencia de que se hayan producido transacciones entre dichas partes relacionadas. La entidad revelará el

nombre de su controladora inmediata y, si fuera diferente, el de la controladora principal del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la controladora principal elaborasen estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente controladora intermedia más próxima, dentro del grupo, que lo haga.

En revelaciones, se deberá incluir información sobre la remuneración recibida por el personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías:



Figura 4
Fuente: Propia.

Adicionalmente, la entidad deberá revelar la naturaleza de la relación con cada parte implicada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros. Estos requisitos informativos son adicionales a los relativos a la información a revelar sobre las remuneraciones al personal clave de la gerencia. Como mínimo, tal información deberá incluir:

Importe de las transacciones.

El importe de los saldos pendientes.

Plazos y condiciones.

Detalles de cualquier garantía otorgada o recibida.

Correcciones valorativas por deudas o cobro.

El gasto reconocido durante el periodo relativo a las deudas incobrables y de dudoso recaudo procedente de partes relacionadas.

Figura 5
Fuente: Propia.

Una vez exista plena identificación de las partes relacionadas con sus detalles por tipo de operación, la información correspondiente a las transacciones comerciales debe ser presentada por separado y clasificada en cada una de las siguientes categorías:



Figura 6
Fuente: Propia.

Consideraciones finales

- Las revelaciones deben ser amplias y con el suficiente detalle para determinar las operaciones y sus características con partes relacionadas e incluso la determinación si fueron realizadas o no bajo las condiciones actuales de mercado, todo el objetivo de seguir los lineamientos de la plena competencia.
- Se debe realizar la consolidación de los estados financieros cuando existen partes relacionadas con el siguiente esquema:

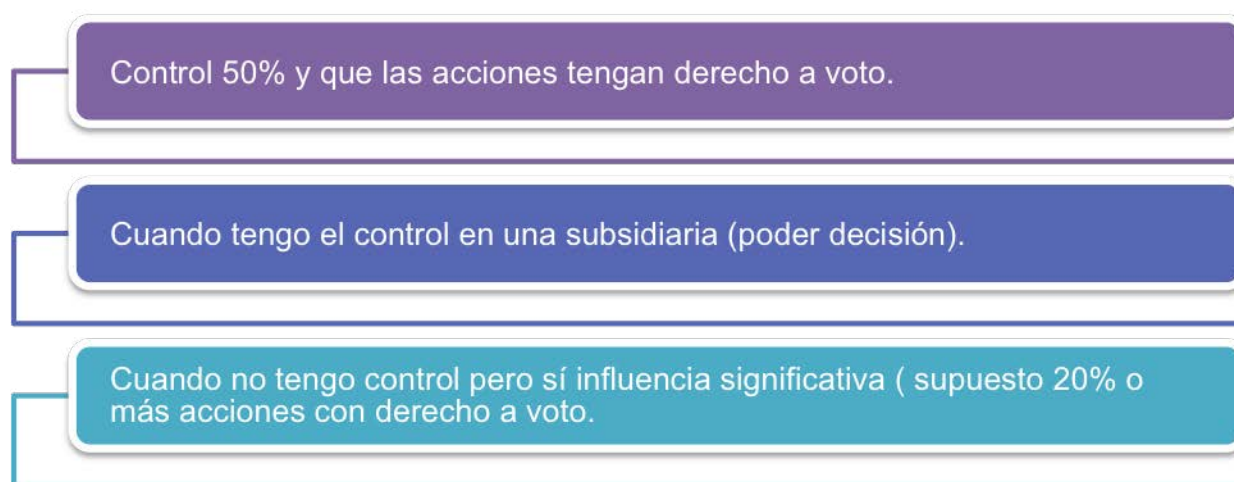


Figura 7
Fuente: Propia.

NIIF 10 Estados financieros consolidados

El objetivo de la NIIF 10 Estados financieros consolidados, es establecer los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas.

Dentro del esquema tratado en la NIIF 10 surge el bosquejo de control como modelo de operación único teniendo en cuenta que el control es sinónimo de poder, poder que se debe valorar de manera constante, adaptando el control a los hechos y circunstancias actuales y futuras como respuesta a los ambientes dinámicos actuales; así mismo, en el caso de un inversor este debe tener en consideración del propósito y diseño de la participada para identificar sus actividades relevantes, como se toman las decisiones sobre dicha actividad, quienes tienen la capacidad actual de dirigir esas actividades quien recibirá los retornos.

De esta manera podemos definir la palabra control:

Un inversor controla a una participada cuando está expuesto a, o tiene derecho sobre, los retornos variables procedentes de su involucración en la participada y además tiene la potestad de influir en dichos retornos mediante el ejercicio de su poder sobre la participada. Este principio aplica a todas las participadas, incluyendo las entidades estructuradas.

Figura 8
Fuente: Propia.

Para cumplir el objetivo, esta NIIF:

- (a) Requiere que una entidad (la controladora) que controla una o más entidades distintas (subsidiarias) presente estados financieros consolidados.
- (b) Define el principio de control, y establece el control como la base de la consolidación.
- (c) Establece la forma en que se aplica el principio de control para identificar si un inversor controla una entidad participada y por ello debe consolidar dicha entidad.
- (d) Establece los requerimientos contables para la preparación de los estados financieros consolidados.

Los estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

Teniendo en cuenta que el control es el eje fundamental de la NIIF 10 podemos diagramar la evaluación de control así:



Imagen 1
Fuente: Young, 2011

Presentación de los estados financieros consolidados

La NIIF requiere que una que sea una controladora presente estados financieros consolidados aplicando el siguiente esquema de control:

- En circunstancias en las que los derechos de voto o derechos similares otorgan a un inversor poder, incluyendo situaciones en las que el inversor mantiene menos de la mayoría de los derechos de voto y en circunstancias que involucran derechos potenciales de voto.
- En circunstancias en las que se diseña una participada de forma que los derechos de voto no sean el factor dominante para decidir quién controla la participada, tales como cuando los derechos de voto se relacionan solo con tareas administrativas y las actividades relevantes se dirigen directamente por medio de acuerdos contractuales.
- En circunstancias que involucran relaciones de agencia.
- En circunstancias en que el inversor tiene control sobre activos especificados de una participada.

Métodos de consolidación

Cuando la entidad deba elaborar la consolidación de los estados financieros, debe tener presentes los siguientes criterios:

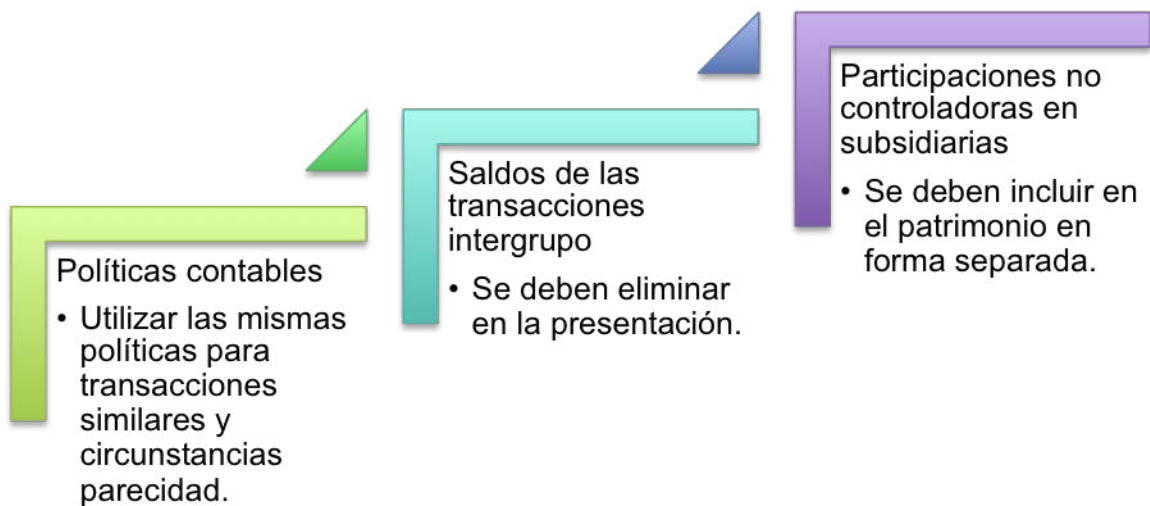


Figura 9
Fuente: Propia.

Pérdida de control

Cuando una controladora pierda el control de una subsidiaria, ésta:

- (a) Dará de baja en cuentas los activos y pasivos de la entidad que ha dejado de ser subsidiaria del estado de situación financiera consolidado.
- (b) Cuando se pierda el control, reconocerá cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria a su valor razonable, y posteriormente contabilizará dicha inversión conservada y los importes adeudados por la antigua subsidiaria o a ésta, de acuerdo con las NIIF correspondientes. Ese valor razonable se considerará como el valor razonable en el momento del reconocimiento inicial de un activo financiero de acuerdo con la NIIF 9 o, cuando proceda, como el costo en el momento del reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o negocio conjunto.
- (c) Reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora.

NIIF 12 Información a revelar sobre participaciones (intereses) en otras entidades

El objetivo de esta NIIF es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar:

- (a) La naturaleza de sus participaciones en otras entidades y los riesgos asociados con éstas.
- (b) Los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

La NIIF 12 se aplica a entidades que tengan una participación en una subsidiaria, un acuerdo conjunto, una asociada o una entidad estructurada no consolidada, estableciendo los objetivos de la información a revelar:

(a) Restricciones significativas (por ejemplo, restricciones estatutarias, contractuales y regulatorias) sobre su capacidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos del grupo, tales como:

(i) Aquellos que restringen la capacidad de una controladora y sus subsidiarias para transferir, o recibir, efectivo u otros activos a otras entidades dentro del grupo.

(ii) Garantías u otros requerimientos que pueden restringir los dividendos y otras distribuciones de capital a pagar, o préstamos y anticipos a realizar o devolver a, o desde, otras entidades dentro del grupo.

(b) La naturaleza y medida en que los derechos protectores de las participaciones no controladoras pueden restringir significativamente la capacidad de la entidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos del grupo (tales como cuando una controladora está obligada a liquidar pasivos de una subsidiaria antes de liquidar sus propios pasivos, o se requiere la aprobación de participaciones no controladoras para acceder a los activos o liquidar los pasivos de una subsidiaria).

(c) El importe en libros de los estados financieros consolidados de los activos y pasivos a los que se aplican esas restricciones (IFRS).

La NIIF especifica la información a revelar mínima que debe proporcionar una entidad; si la información a revelar mínima requerida por la NIIF no es suficiente para cumplir el objetivo de la información a revelar, una entidad revelará cualquier otra información adicional que sea necesaria para alcanzar ese objetivo.

Se recomienda clasificar las revelaciones en dos grandes grupos:

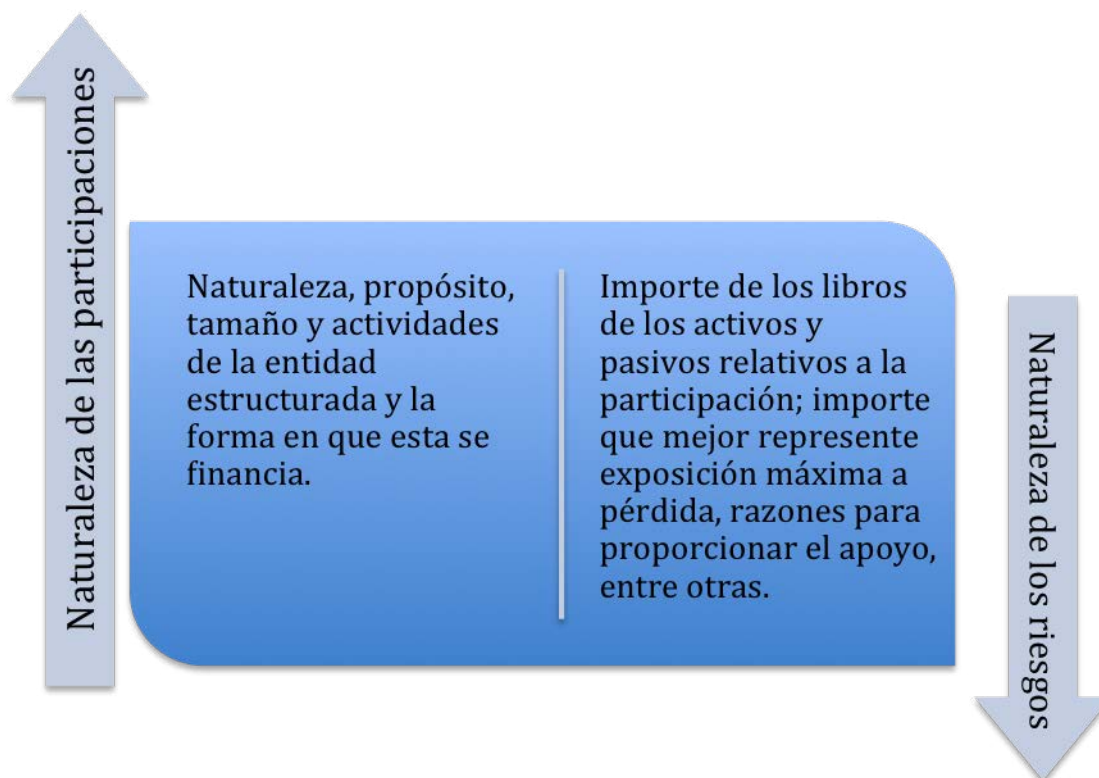


Figura 10
Fuente: Propia.

NIIF 11 Acuerdos conjuntos

El objetivo de esta NIIF es establecer los principios para la presentación de información financiera por entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente (es decir acuerdos conjuntos).

Para lograr el análisis objetivo de esta NIIF, es necesario definir los acuerdos conjuntos como un acuerdo sometido a control conjunto con la siguiente clasificación:

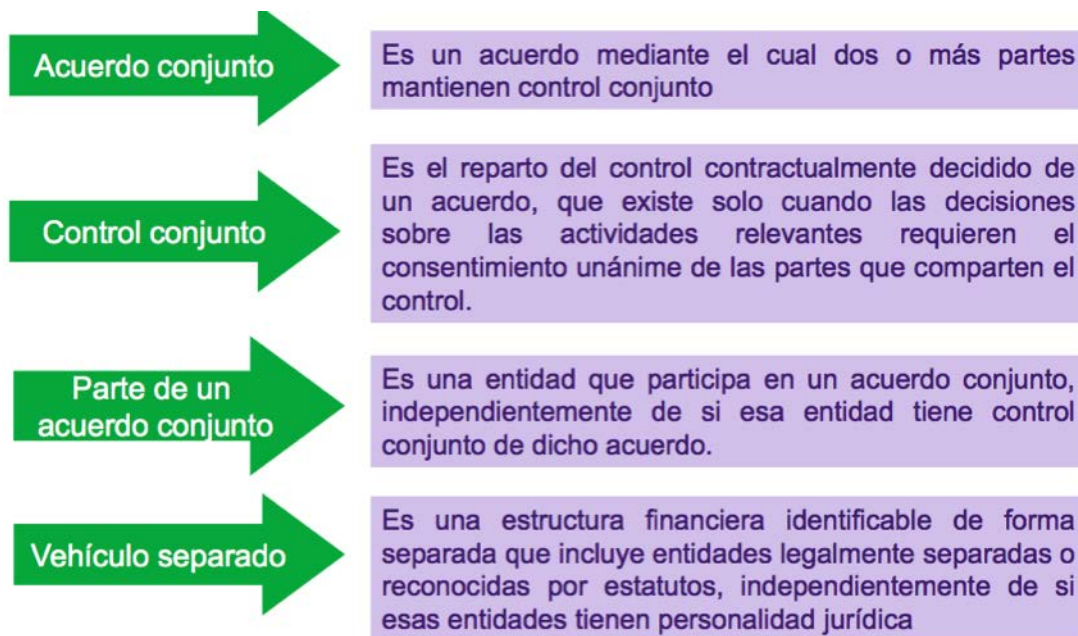


Imagen 2
Fuente: Jiménez, (s.f.)

La NIIF 11 especifica las características de los acuerdos conjuntos así:

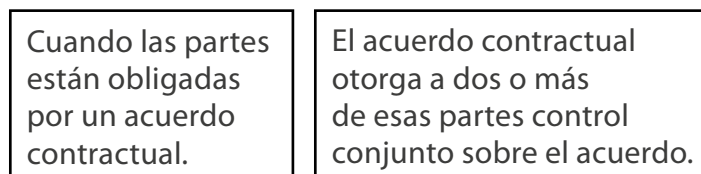


Figura 11
Fuente: Propia.

Adicionalmente, la NIIF acuerdos conjuntos, clasifica los acuerdos en dos tipos teniendo en cuenta los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo así:

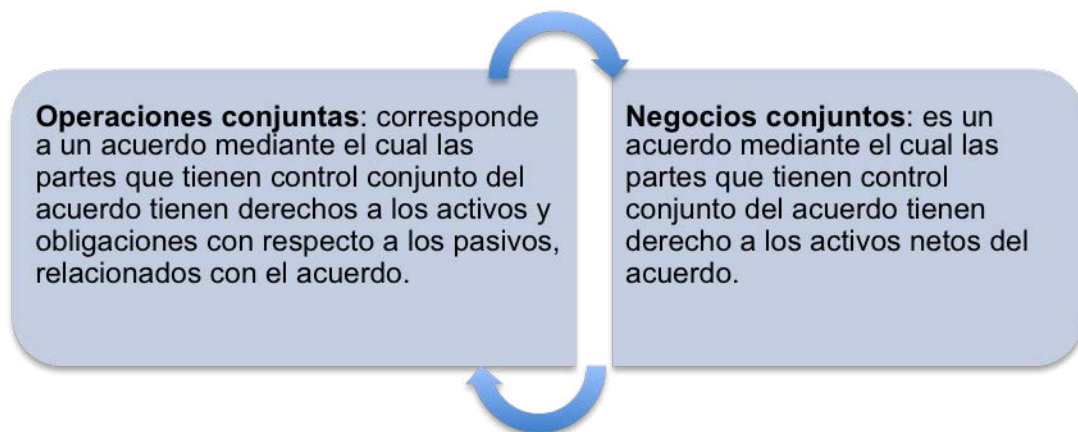


Figura 12
Fuente: Propia.

Bajo este esquema, una entidad determinará el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada considerando sus derechos y obligaciones y a su vez, una entidad evaluará sus derechos y obligaciones considerando la estructura y forma legal del acuerdo, las cláusulas acordadas por las partes del acuerdo y, cuando corresponda, otros factores y circunstancias.

NIF 8 Segmentos de operación

El objetivo principal de la NIF 8 Segmentos de operación corresponde a la evaluación de la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio de una entidad así como el medio económico en el cual se desempeña. Bajo el esquema anteriormente planteado es posible revelar la medición de la utilidad y/o pérdida para cada uno de los segmentos reportados los cuales y bajo la consolidación de estas líneas de negocio no pueden ser inferiores al 75% de los ingresos de la entidad.

Para Claro Colombia los segmentos de operación podrían ser clasificados de acuerdo a sus líneas de negocio que se complementan para ofrecer una solución integral al cliente:

Imagen 3

Fuente: https://mco-s1-p.mlstatic.com/301811-MCO20647124403_032016-C.jpg

Esta NIIF se aplica a:

(a) Los estados financieros separados o individuales de una entidad.

- Cuyos instrumentos de deuda o de patrimonio se negocien en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales y regionales).

- Que registre, o esté en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumento en un mercado público.

(b) Los estados financieros consolidados de un grupo con una controladora:

- Cuyos instrumentos de deuda o de patrimonio se negocien en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales y regionales).

- Que registre, o esté en proceso de registrar, los estados financieros consolidados en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumento en un mercado público.

La NIIF 8 Segmentos de mercado hace énfasis en la información que una entidad debe proporcionar respecto a sus segmentos o líneas de negocio y que pueden ser:



Figura 13
Fuente: Propia.

Generalmente, se requiere que la información financiera se proporcione sobre la misma base que la usada internamente para evaluar el rendimiento de los segmentos de operación y para decidir cómo asignarles recursos. La NIIF requiere que una entidad proporcione una medición del resultado de los segmentos de operación y de los activos de los segmentos. También requiere que una entidad suministre una medida de los pasivos de los segmentos y partidas concretas de ingresos y gastos cuando tales medidas se facilitan regularmente a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación (IASB, NIIF 8 Segmentos de Operación).

Para lograr un control eficiente, respecto a los segmentos de operación de la entidad, se hace necesaria la preparación de una conciliación por cada segmento de mercado hasta un máximo de nueve segmentos; conciliación que debe incluir: ingresos de las actividades ordinarias, resultado, activos, pasivos y otros importes revelados acerca de los segmentos sobre los que se informa y los importes correspondientes de los estados financieros de la entidad.

En segmentos de operación se hace necesario revelar información detallada respecto a los ingresos respecto a:

- Países en los que se obtienen los ingresos de las actividades ordinarias.
- Clientes más importantes

Y, el detalle de la forma en que se determinan los segmentos de operación, los productos y servicios proporcionados por los segmentos.

Otro de los aspectos que se deben tener en cuenta en la NIIF 8, corresponde al esquema de operaciones discontinuadas en las cuales existen segmentos de operación mantenidos para la venta. Caso en el cual, la utilidad o pérdida después de impuestos debe ser revelada como una cifra única y segmentada en el estado de resultados.

Un ejemplo de segmentación corresponde a la multinacional Bimbo, con presencia en diferentes países del mundo:

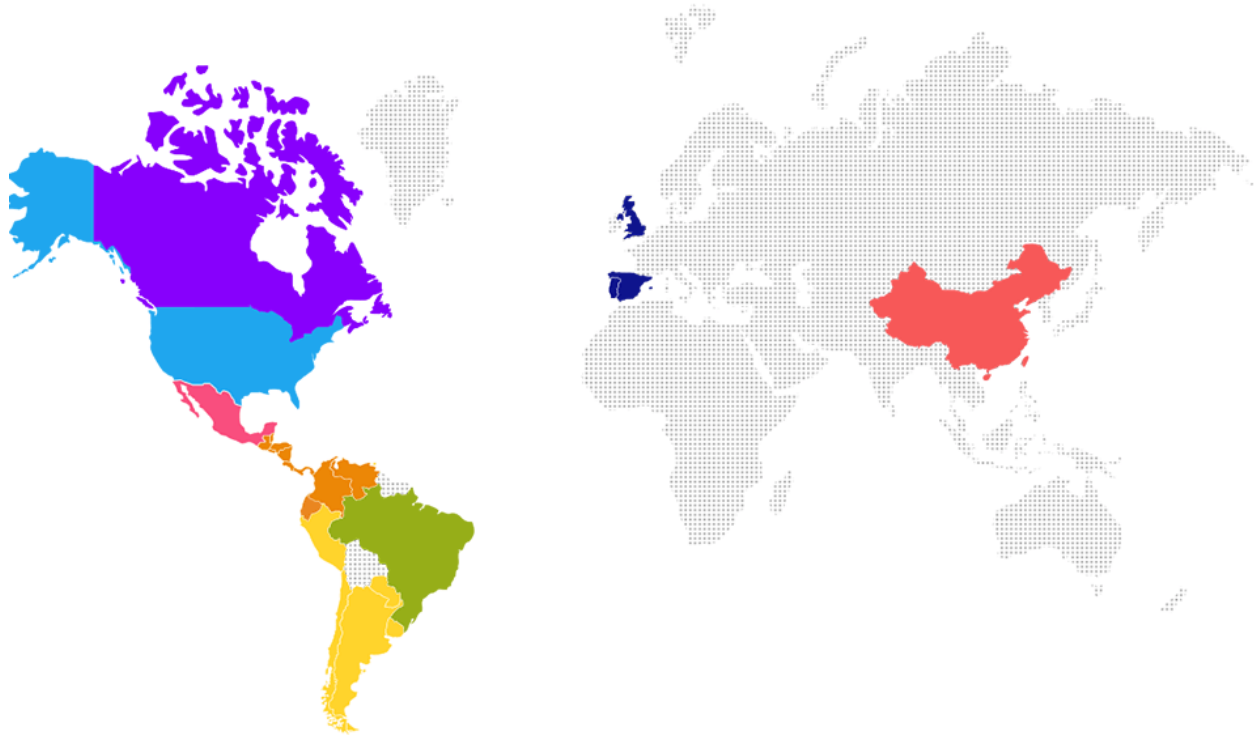


Imagen 3

Fuente: http://www.grupobimbo.com/Code/templates/css/img/map/gb_mapa8.png

NIIF 3 Combinaciones de negocios

El objetivo de la NIIF 3 Combinaciones de negocios, corresponde a la contribución respecto a la relevancia, fiabilidad y la comparabilidad de la información sobre las combinaciones de negocio y sus efectos y el alcance que tiene su reporte en los estados financieros.

Bajo el esquema de la NIIF 3, una combinación de negocios se define como la unión de entidades, u operaciones de entidades, en una entidad de reporte financiero único, en cada combinación de negocio, se identificará un **adquiriente** que será aquel que obtiene control sobre la entidad combinada.

Para cumplir a cabalidad, el objetivo anteriormente descrito la NIIF 3 cuando exista una combinación de negocios se:

- (a) Reconocerá y medirá en sus estados financieros los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida;
- (b) Reconocerá y medirá la plusvalía adquirida en la combinación de negocios o una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas; y
- (c) Determinará qué información revelará para permitir que los usuarios de los estados financieros evalúen la naturaleza y los efectos financieros de la combinación de negocios (IASB, NIIF 3 Combinaciones de Negocios).

Principios básicos

Una adquirente de una combinación de negocios reconocerá los activos adquiridos y los pasivos asumidos al valor razonable en su fecha de adquisición y revelará información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición.

La NIIF establece principios para reconocer y medir los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida; teniendo en cuenta que cada activo y pasivo identificado se debe medir al valor razonable en la fecha de su adquisición.

La imputación de las combinaciones de negocio, se darán bajo el siguiente esquema:

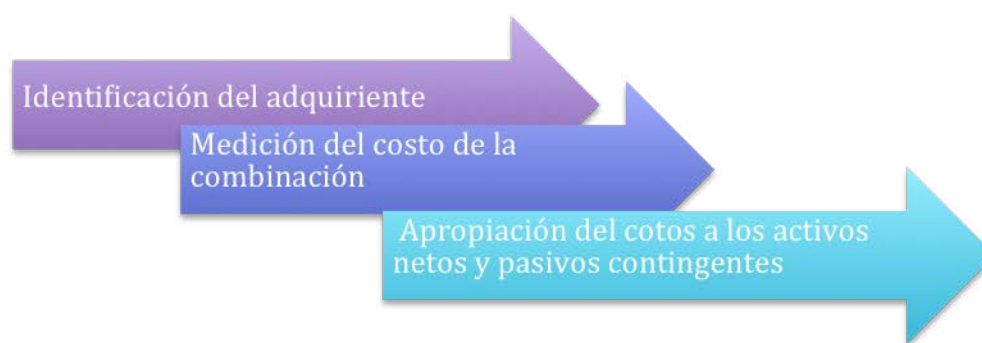


Figura 14
Fuente: Propia.

Consideraciones finales

La NIIF Combinaciones de Negocio requiere la revelación de la información pertinente, que permita a los usuarios de la información evaluar la naturaleza y efectos financieros de las combinaciones de negocios que se realizaron durante el periodo sujeto del análisis.

La NIIF 3 exceptúa las siguientes combinaciones:

- a). Formación de *Joint Ventures*.
- b). Combinaciones de entidades bajo control común.
- c). Combinaciones incluyendo dos o más entidades mutuales.
- d). Combinaciones en las que las entidades se vinculan exclusivamente por contrato (sin obtener la propiedad).

NIIF Referidas a instrumentos financieros



En esta oportunidad revisaremos un set conjunto de normas que enmarcan el manejo y estructuración de los Instrumentos financieros y que se detallan a continuación:

- Reconocimiento y medición NIC 39.
- Presentación NIC 32.
- Información a Revelar NIIF 17.
- Reconocimiento y medición NIIF 9.

Para lograr el análisis y entendimiento de los instrumentos financieros es necesario definirlos como: cualquier contrato que de lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o instrumento de patrimonio en otra entidad.

En términos bancarios, un instrumento financiero es una herramienta intangible, un servicio o producto ofrecido por una entidad financiera, intermediario, agente económico o cualquier ente con autoridad y potestad necesaria para poder ofrecerlo o demandarlo.

Dentro de esta definición es pertinente ampliar conceptos como:

Activo financiero o pasivo financiero:

Aquel activo o pasivo que cumpla con las siguientes características:

(a) Se clasifica como mantenido para negociar, sí:

- Se adquiere o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o volver a comprarlo en un futuro inmediato.
- Es parte de una cartera de instrumentos financieros identificados, que se gestionan conjuntamente y para la cual existe evidencia de un patrón reciente de obtención de beneficios a corto plazo.
- Es un derivado (excepto los derivados que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan las condiciones para ser eficaces).

(b) En el reconocimiento inicial, es designado por la entidad para ser contabilizado a valor razonable con cambios en resultados.

Figura 15
Fuente: Propia.

Los instrumentos financieros nacen bajo los esquemas de necesidad de inversión y necesidad de financiación y se pueden clasificar en:



Figura 16
Fuente: Propia.

Cuando analizamos los instrumentos financieros primarios o tradicionales, podemos encontrar un posible exceso de liquidez, lo que nos motiva a buscar alternativas de inversión procurando el máximo de beneficios y/o rendimientos y que dentro de un amplio portafolio de opciones podemos encontrar modelos de inversión como: TES, bonos, acciones preferenciales, acciones ordinarias, papales comerciales entre otros.

La valoración de los instrumentos financieros primarios o tradicionales se encuentra basada en el valor del instrumento financiero determinado por el valor presente de los flujos futuros descontadas a una tasa de interés.

En contraposición, si analizamos los instrumentos financieros derivados, podemos evidenciar que la valoración de estos, depende o se deriva del comportamiento de un variable subyacente y, un subyacente de un instrumento financiero derivado es una variable directamente observable tal como un activo, un precio, una tasa de cambio, una tasa de interés o un índice, que junto con el monto nominal y las condiciones de pago, sirve de base para la estructuración y liquidación de un instrumento financiero derivado.

Bajo el esquema planteado anteriormente, podemos clasificar a los derivados en dos grandes grupos de acuerdo con el tipo de mercado en el cual se estén negociando los instrumentos:

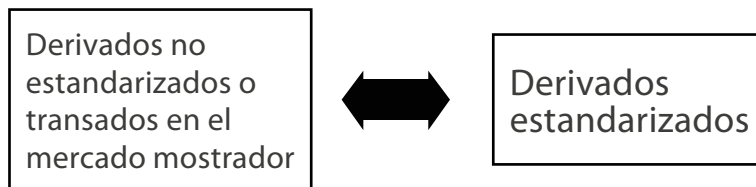


Figura 17
Fuente: Propia.

Así las cosas; los derivados surgen como opciones de mitigación de riesgo, optimizando la utilidad del ente gracias a su diversidad lo que convierte al derivado en un acuerdo de compra o venta de un activo determinado, en una fecha futura específica y a un precio definido. Los activos subyacentes, sobre los que se crea el derivado, pueden ser:

La Bolsa de Valores de Colombia, comparte las siguientes definiciones:

- **Derivados estandarizados:** negociados por medio de Bolsa de Valores, inexistencia de riesgo de contraparte debido a la Cámara de Riesgo Central de Contraparte (CRCC) y liquidez constante (Esquema creadores de mercado).
- **No estandarizados:** negociados fuera de Bolsa - OTC (*Over the Counter*), existencia de riesgo de contraparte, contratos hechos a la medida del cliente y no operan por un sistema transaccional.

En Colombia, los miembros del mercado de derivados estandarizados son:

Sociedades Comisionistas de Bolsa	Bancos y Corporaciones Financieras	Administradoras de Fondos de Pensiones y Sociedades Fiduciarias
ACCIONES Y VALORES	BANCO AGRARIO	FIDUPREVISORA
AFIN	BANCO AV VILLAS	PORVENIR AFP
ALIANZA VALORES	BANCO DAVIVIENDA	PROTECCIÓN AFP
ADCAP	BANCO DE BOGOTA	FIDUBOGOTÁ
VALOR ALTA	BANCO DE OCCIDENTE	FIDUCIARIA BANCOLOMBIA
BBVA VALORES COLOMBIA	BANCO GNB SUDAMERIS	
BTG PACTUAL	BANCOLOMBIA	
CASA DE BOLSA	BBVA	
CIA PROFESIONALES DE BOLSA	CITIBANK	
CORREDORES DAVIVIENDA	CORFICOLOMBIANA	
CREDICORP CAPITAL	CORPBANCA	
GLOBAL SECURITIES	JP MORGAN	
HELM COMISIONISTA		
SERVIVALORES GNB SUDAMERIS		
SERVIVALORES GNB SUDAMERIS		
ULTRASERFINCO		
VALORES BANCOLOMBIA		

Imagen 4
Fuente: BVC

Bajo este mercado de derivados podemos encontrar múltiples opciones como lo son:

Futuros: contrato estandarizado que se negocia en la bolsa con cámara de riesgo central de contraparte, en virtud del cual dos partes se obligan a comprar/vender un subyacente en una fecha futura (fecha de vencimiento) a un precio establecido en el momento de celebración del contrato.

Forward: contrato entre dos partes, hecho a la medida de sus necesidades, para comprar/vender una cantidad específica de un determinado subyacente en una fecha futura, fijando en la fecha de celebración, las condiciones básicas del instrumento financiero derivado, entre ellas, principalmente el precio, la fecha de entrega y la modalidad.

Opciones: contrato mediante el cual se establece para el adquiriente la opción o el derecho más no la obligación de comprar o vender el subyacente, según se trata de una opción call o de una opción put, respectivamente, a un precio determinado, determinado precio del ejercicio, en una fecha futura previamente establecida, la cual corresponde al día de vencimiento.

Swaps: contrato entre dos partes, mediante el cual se establece la obligación bilateral de intercambiar una serie de flujos por un periodo de tiempo determinado, o fecha preestablecida.

Figura 18
Fuente: Propia.

Una de las herramientas más asertiva respecto a la selección del derivado se encuentra en la administración del riesgo que se puede definir con el siguiente esquema:



Imagen 5
Fuente: Bello (s.f.)

Los derivados o instrumentos financieros estandarizados, son transados en el mercado de valores, mercado en el cual se movilizan los recursos así:

Los derivados o instrumentos financieros estandarizados, son transados en el mercado de valores, mercado en el cual se movilizan los recursos así:



Figura 19
Fuente: Propia.

Bajo este esquema, el mercado de valores resulta ser una fuente de financiación para las entidades del sector productivo y de servicios, y una alternativa viable para aquellos inversionistas que buscan múltiples opciones de rentabilidad.

En nuestro país podemos apreciar los tipos de derivados que se negocian a través de la Bolsa de Valores de Colombia:

PRODUCTO	SUBPRODUCTOS
Productos Estandarizados	Futuros sobre Tasas de Interés
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Futuro de TES (Corto, Mediano y Largo Plazo) ▪ Futuro de TES de Referencias Específicas ▪ Futuro Inflación (CPI) ▪ Futuro OIS
	Futuros sobre Tasas de Cambio
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Futuro de TRM y TRS
	Futuros sobre Índices
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Futuro del Índice COLCAP
	Futuros sobre Acciones
Productos OTC	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Futuros sobre Acciones del Índice COLCAP
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Registro Derivados - OTC

Imagen 6
Fuente: BVC (2016)

El mercado de valores, puede clasificarse en:

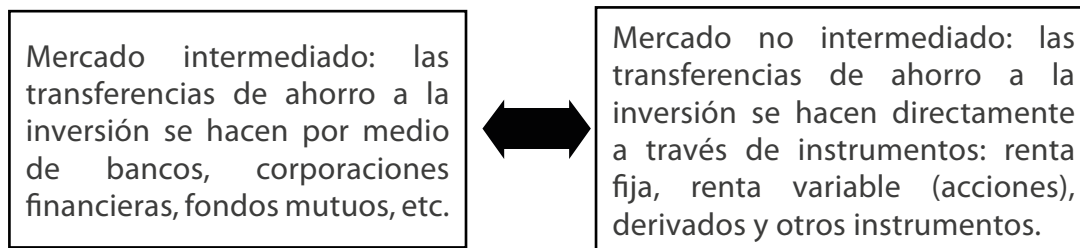


Figura 20
Fuente: Propia.

En el mercado no intermediado podemos encontrar el siguiente portafolio de opciones:

- Mercado de divisas: spot y forwards.
- Mercado de renta variable: acciones.
- Mercado de renta fija en pesos y moneda extranjera: bonos deuda pública interna y/o externa; bonos de deuda privada.
- Mercado de derivados: futuros, opciones, operaciones a plazo; cumplimiento financiero, swaps o derivados exóticos.

Reconocimiento

El reconocimiento de los instrumentos financieros se efectúa posterior a la clasificación de los mismo, teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- El modelo de negocio de la entidad para la administración de los activos financieros.
- Las características del flujo de caja y su política de inversión y rentabilidad.

El importe de los instrumentos financieros debe ser calculado a través del valor razonable o el costo amortizado; los costos de las transacciones deberán ser tratados como gastos cuando se emplea la valoración razonable y cuando sea el caso de costo amortizable será un mayor valor del activo financiero o un menor valor del pasivo financiero.

El costo amortizado representa el reembolso del principal y de los intereses donde el interés sea la compensación por el valor del dinero en el tiempo y el riesgo de crédito.

Revelaciones

Las revelaciones en instrumentos financieros debe incluir los objetivos y políticas de la administración respecto al riesgo financiero, discriminando el tipo de riesgo asociados como por ejemplo riesgo de mercado, liquidez, etc.

Para cada clase de activo o pasivo financiero se deben revelar los términos y condiciones de la transacción, políticas contables, valor razonable, coberturas y riesgo de tasa de interés y de crédito.

NIIF Para sectores especiales

Normas internacionales de contabilidad para el sector público

La convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera respecto al sector público entendido como el proceso de emisión de normas o estándares de contabilidad para la nación, se diferencia en cada país ya que cada nación es autónoma e independiente lo que representa un limitante en el alcance respecto a los modelos de convergencia; limitante que regula la IFAC (por su sigla en inglés *International Federation de Accountants*) Federación Internacionales de Contadores y que a través de sus postulados busca la entrega de información financiera en el sector público que sea confiable, transparente y comparable:



Imagen 7
Fuente: Propia.

En el año 2013, la Contaduría General de la Nacional de Colombia, presento la política de regulación contable publica que desarrollo aspectos técnicos y conceptuales, enfatizando los criterios acogidos respecto al cierre de brechas entre la contabilidad pública actual y las referencias internacionales.

En el planteamiento de la política de regulación contable, se desarrollo el esquema de caracterización de esta disciplina teniendo en cuenta la organización administrativa, jurídica y política, y de manera posterior la función que cumplen las instituciones del gobierno en el

esquema país. En este punto se hizo necesario diferenciar la contabilidad pública y aquella llevada a cabo por las corporaciones ya que los modelos tienen claras diferencias estructurales sin embargo, persiguen un mismo fin.

Es así como En el año 2004, se inició la ejecución de un proyecto tendiente a la armonización del Plan General de Contabilidad Pública con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que fueron emitidas desde el año 2000 por la Federación Internacional de Contadores, las cuales aplican a las entidades de gobierno.

En este proceso se identificaron las diferencias entre los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos incluidos en la regulación nacional y la regulación internacional, y se incorporaron aquellos que resultaron pertinentes desde lo técnico y aplicables al contexto colombiano. Como resultado del mencionado proceso, se expidieron las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, por medio de las cuales se adoptaron el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, respectivamente (Nación, 2013).

NIC 11 Contratos de construcción

El objetivo general de esta norma es enmarcar y describir el tratamiento de los ingresos ordinarios y los costos relacionados a los contratos de construcción. Se debe tener presente que la imputación del contrato de construcción puede darse en diferentes periodos de tiempo que pueden ser: al inicio de la operación, intermedios o al finalizar el mismo contrato; motivo por el cual esta NIIF identifica la correcta distribución de los importes asociados a este tipo de contratos y su imputación en cada uno de los periodos contables.

El contrato de construcción puede ser definido como un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización (ISAC).

Los ingresos ordinarios del contrato deben contener:

- (a) El importe inicial del ingreso ordinario acordado en el contrato.
- (b) Cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
 - En la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso ordinario; y
 - siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Los ingresos ordinarios del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. A su vez, los costos del contrato deben contener:

- (a) Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico.
- (b) Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico.

(c) Cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

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

(a) Los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en el estado de resultados sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato.

(b) Los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del periodo (ISAC).

NIC 41 Agricultura

El objetivo de esta norma es indicar el tratamiento contable, la presentación y revelación en los estados financieros de todas las transacciones relacionadas con la actividad agrícola del ente económico.

La actividad agrícola es entendida como la gestión, por parte de la entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta; para convertirlos en producción agrícola o en otros activos biológicos adicionales.

El alcance de la NIC 41 Agricultura corresponde a:

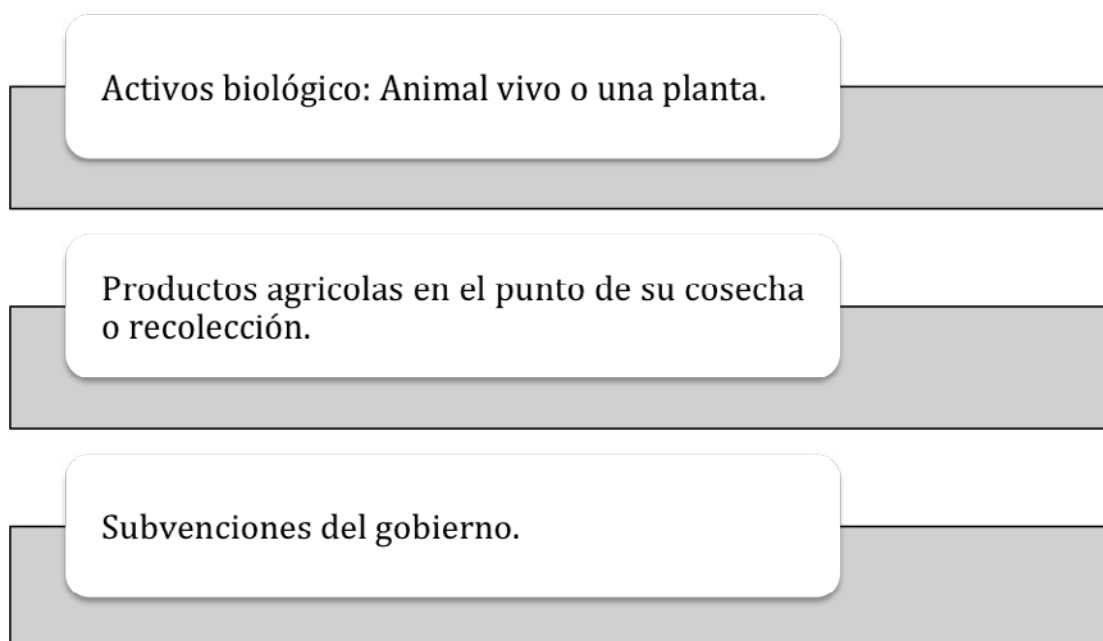


Figura 21
Fuente: Propia.

La NIC 41 se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2 Inventarios, o las otras Normas relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado.

Algunos ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resulten del procesamiento tras la cosecha o recolección son:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Imagen 8
Fuente: Propia.

Dentro del esquema contable de esta NIC, se resalta el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del periodo de:

- Crecimiento
- Degradación
- Producción
- Procreación
- Medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección.

Reconocimiento

Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta.

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.

NIIF para Pymes

Las NIIF para pymes en Colombia cuentan con el siguiente antecedente normativo:



Figura 22
Fuente: Propia.

El objetivo de este esquema jurídico corresponde a la convergencia de las Pymes a Normas Internacionales de Contabilidad con el objetivo de garantizar la eficiencia de información que suministren a los usuarios de la misma, alcanzando altos niveles de transparencia y veracidad de su situación financiera.

Dentro de las oportunidades contempladas para las pymes en el modelo de convergencia se encuentran:

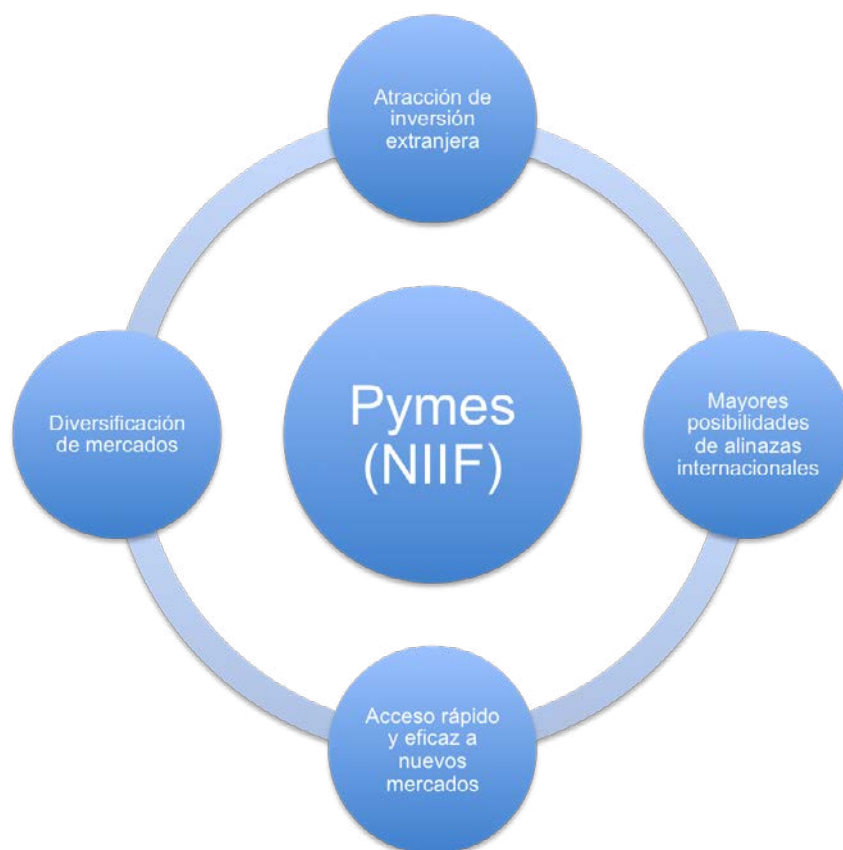


Figura 23
Fuente: Propia.

Las NIIF para las PYMES establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También pueden establecer estos requerimientos para transacciones, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores industriales específicos.

En comparación con las NIIF plenas desarrolladas en el transcurso de las unidades y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, las NIIF para las PYME son menos complejas en una serie de formas para tratar ciertos eventos y transacciones en los Estados Financieros.

- Algunos temas han sido considerados no relevantes para las PYME y por tal razón se han omitido. Ejemplos de ello: las ganancias por acción, la información financiera intermedia, y la información por segmentos.
- Dónde las NIIF plenas permiten opciones de políticas contables, las NIIF para PYME sólo permite la opción más fácil. Ejemplos de ello: no hay opción de revalorizar la propiedad,

planta y equipo o intangibles, se acepta un modelo de costo de depreciación de las propiedades de inversión a menos que el valor razonable esté disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado; no existe el enfoque de corredor “de ganancias y pérdidas actuariales.

- Muchos de los principios de reconocimiento y valoración de los activos, pasivos, ingresos y gastos contemplados en las NIIF completas se han simplificado. Por ejemplo, la amortización del *goodwill*, los costos de préstamos y los costos de Investigación y Desarrollo se consideran gastos; se considera el modelo de costo para los asociados y entidades controladas de forma conjunta.
- Significativamente menos revelaciones son requeridas (alrededor de 300 frente a 3.000).
- La norma ha sido escrita en un lenguaje fácilmente entendible y claro.
- Para reducir aún más la carga para las PYME, las revisiones de las NIIF se limita a una vez cada tres años (NICNIIF).

Para ayudar en la aplicación, la Fundación IFRS y IASB han tomado una serie de pasos:

1. **Las NIIF para las PYMES son de descarga gratuita** - La norma y la guía de implementación son de descarga gratuita para uso personal, y no comercial. Las NIIF para las PYMES está disponible en armenio, chino (simplificado), Checo, Inglés, francés, italiano, macedonio, polaco, portugués, rumano, ruso, español y turco.
2. **Guía de implementación** - Las NIIF para las PYMES se acompaña de una guía de implementación que consiste en los estados financieros ilustrativos y una lista de verificación de presentación y revelación.
3. **Material de capacitación** - Para apoyar la aplicación de las NIIF para las PYMES la Fundación NIIF esta desarrollando toda una serie de material de capacitación para descargarlo gratis; este material está disponible en árabe, inglés, ruso, español y turco.
4. **Taxonomía IFRS** - La taxonomía IFRS es una traducción de las NIIF - incluyendo las NIIF para las PYMES - XBRL (*extensible Business Reporting Language*). XBRL es un “lenguaje” utilizado para la información de comunicación entre empresas y otros usuarios de la información financiera.
5. **Talleres** - La Fundación IFRS está celebrando talleres regionales la celebración de “formación de formadores” en cooperación con las asociaciones regionales de profesionales y agencias de desarrollo del mundo, para construir la capacidad para la aplicación de las NIIF para las PYMES, especialmente en economías emergentes y en vías de desarrollo.
6. **Boletín** - La Fundación IFRS publica un boletín mensual de actualización gratuito NIIF para las PYMES con noticias sobre las adopciones, los recursos y orientación para la implementación.
7. **PYME Grupo de Implementación** - Se ha designado un grupo de implementación para desarrollar orientaciones no obligatorias de aplicación en forma de Q&A (*Questions and Answers*).

8. **Presentaciones** - Algunos miembros de la Junta y del Staff están haciendo presentaciones de las NIIF para las PYMES que se encuentran disponibles para descarga gratuita.
9. **Q&A** - Q&A desarrollada por el Grupo de Implementación como guía de orientación en la aplicación de las NIIF para las PYMES (NICNIIF).

Según IASB, las pequeñas y medianas empresas son entidades que:

(a) No tienen obligación pública de rendir cuentas.

(b) Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

Bajo este esquema y siguiendo la estructura de las NIIF plenas las características cualitativas de la información de los estados financieros se resume en esta lista:

- Comprensibilidad
- Relevancia
- Materialidad o importancia relativa
- Fiabilidad
- Esencia sobre forma
- Prudencia
- Integridad
- Comparabilidad
- Oportunidad
- Equilibrio entre costo y beneficio

Podemos concluir que la aplicación de NIIF para Pymes trae una serie de ventajas tendientes al crecimiento económico de este tipo de organizaciones y la aplicación de las NIIF están dadas en un paquete amigable, que extrae las principales prácticas y principios de las NIIF plenas que son adaptadas para el modelo y el nivel de operación de la organización.

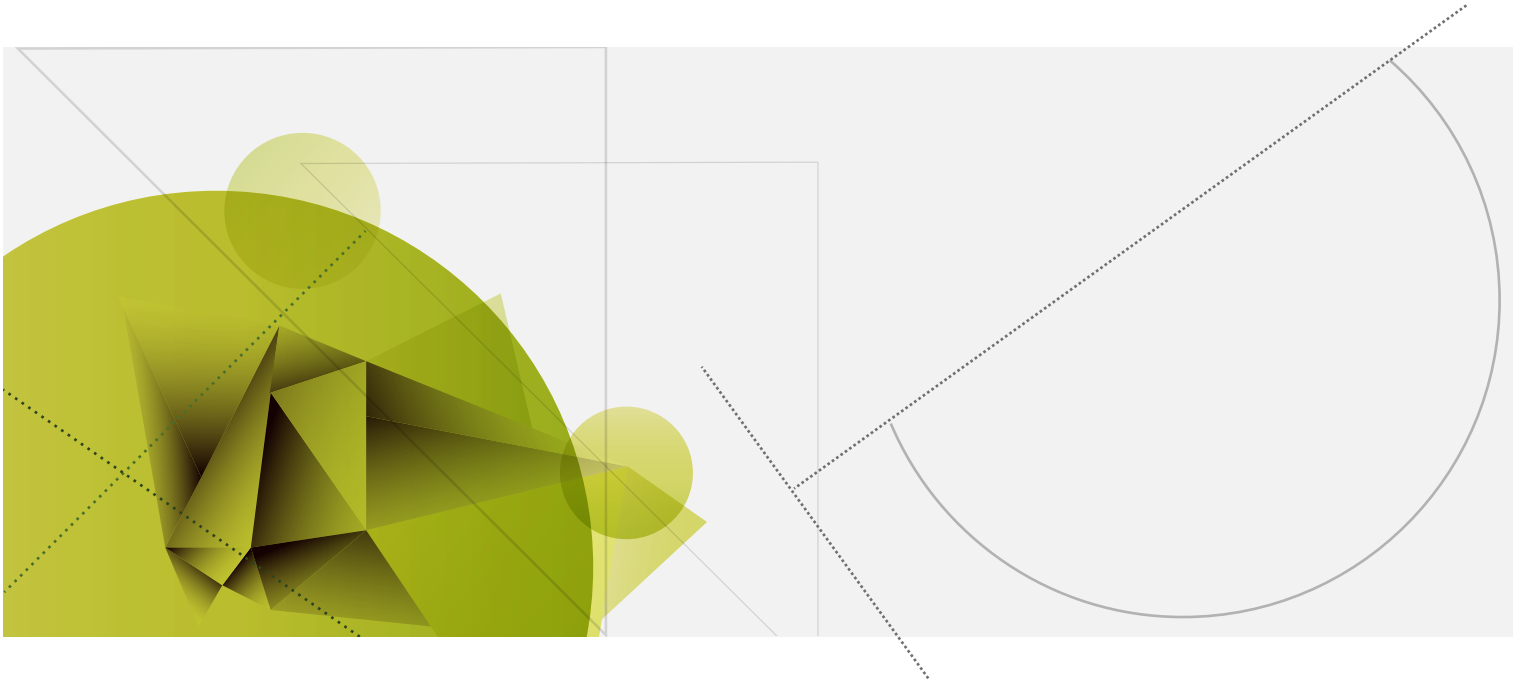
Bibliografía

- Cano, J. (s.f.). Actualidad y perspectivas de la regulación contable pública en Colombia: una mirada hacia las normas internacionales. Contaduría General de la Nación.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2010). El Marco conceptual para la información financiera.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2012). NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2012). NIC 10 Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2012). NIC 34 Información financiera intermedia.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2005). Norma Internacional de Contabilidad No. 1 (NIC 1).
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2015). Proyecto de Norma PN/2015/3 Marco Conceptual para la Información Financiera.
- Consultas IFRS Accounting Advisory. (2014). Guía de Aplicación NIC 2: inventarios.
- Consultas IFRS Accounting Advisory. (2014). Guía de Aplicación NIIF 3: combinaciones de negocios.
- Consultas IFRS Accounting Advisory. (2014). Guía de Aplicación NIIF 5: activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.
- Consultas IFRS Accounting Advisory. (2014) Guía de Aplicación NIIF 7: instrumentos financieros.
- Consultas IFRS Accounting Advisory. (2014). Guía de Aplicación NIIF 8: segmentos de operación.
- Díaz, J. (2014). Convergencia a las NIIF en Colombia, reglamentación y perspectivas. Universidad Externado de Colombia.
- Fundación IFRS. (2009). Material de Formación sobre la NIIF para las Pymes Módulo 7 Estado de Flujos de Efectivo.
- Fundación IFRS (2012). Resumen Técnico NIC 7 Estados de flujos de efectivo.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIC 17 Arrendamientos.
- Fundación IFRS. (2012) Resumen Técnico NIC 36 Deterioro del valor de los activos.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen técnico NIC 40 Propiedades de inversión.
- Gómez, M. (s.f.) Breves comentarios sobre la regulación de la información contable financiera modelo IASB. Universidad Nacional de Colombia.
- Fundación IASB. (2008). Resumen Técnico NIIF 2 Pagos basados en acciones.

Bibliografía

- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIC 12 Impuesto a las ganancias.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIC 19 Beneficios a los empleados.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIC 28 Inversiones en asociadas y negocios conjuntos.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIIF 10 Estados financieros consolidados.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIIF 12 Información a revelar sobre participaciones en otras entidades.
- Fundación IFRS. (2012). Resumen Técnico NIC 39 Instrumentos financieros.
- Fundación IFRS. (2012) Resumen Técnico NIC 32 Instrumentos financieros.
- Superintendencia Financiera de Colombia. (s.f.). Guía de orientación para la aplicación por primera vez del marco técnico normativo para preparadores de información financiera pertenecientes al grupo 1.

Esta obra se terminó de editar en el mes de noviembre
Tipografía Myriad Pro 12 puntos
Bogotá D.C.,-Colombia.



AREANDINA
Fundación Universitaria del Área Andina

MIEMBRO DE LA RED
ILUMNO