



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

**PYMES:
NUEVA NORMATIVA EN URUGUAY Y
SU INFLUENCIA EN LA
INFORMACIÓN CONTABLE.**

**MARIANA FORMOSO
ANDREA MAGLIONE
CECILIA NAVIA**

TUTOR: CRA. ANDREA MORALES

COORDINADOR: CRA. MARIELLA AZZINNARI.

**Montevideo
URUGUAY
Junio-2011**

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad de la República, por toda la infraestructura que nos ha brindado para el desarrollo de la investigación y para nuestro crecimiento profesional.

Al Cr. Mario Díaz y al Cr. Enrique Fowler Newton, quienes colaboraron con su disposición al brindarnos la información pertinente para la realización de esta Monografía.

A nuestros tutores de monografía, compañeros, amigos y docentes, por el intercambio de conocimientos.

A nuestras familias, por el apoyo constante en el día a día durante todo este proceso de investigación y a lo largo de nuestra carrera.

ABSTRACT

El objetivo del presente trabajo de investigación monográfica es analizar la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYMES).

El interés por este tema surge principalmente por dos motivos. Uno de ellos es que está diseñada para ser aplicada por las PYMES que representan la gran mayoría de las empresas en nuestro país. El otro motivo, es que es una norma emitida recientemente por el International Accounting Standard Board (IASB), organismo emisor de normas internacionales de contabilidad, normas que en su mayoría conforman la normativa vigente en Uruguay, mediante la emisión de decretos locales que así las definen.

En primer lugar se hizo un resumen completo de la NIIF para las PYMES, para luego realizar un análisis más detallado de ciertas secciones, comparándolas a su vez, con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) completas que tratan esos mismos temas con el fin de establecer la conveniencia o no de su aplicación en nuestro país.

También presentamos un caso práctico para poder visualizar en términos numéricos y a nivel de estados contables, cómo serían los mismos con la aplicación de la NIIF para las PYMES y cómo serían con las NIC completas.

Hemos basado las conclusiones de este trabajo en el análisis teórico de las normas y en entrevistas y conferencias de profesionales entendidos en la materia. A nivel general, hemos concluido que no sería conveniente la aplicación de esta norma en nuestro país.

DESCRIPTORES

PYME, NIIF, NIC, Uruguay, normativa contable, norma contable, estados contables, análisis costo-beneficio, análisis comparativo, tamaño de la empresa, sección.

ÍNDICE

CAPÍTULO 1 - INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO 2 - RESUMEN NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.	15
Sección 1 - Pequeñas y Medianas Entidades.	15
Sección 2 - Conceptos y Principios Generales.....	15
Sección 3 - Presentación de Estados Financieros	17
Sección 4 - Estado de Situación Financiera	18
Sección 5 - Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados	19
Sección 6 - Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas	19
Sección 7 - Estado de Flujo de Efectivo	20
Sección 8 - Notas a los Estados Financieros.....	21
Sección 9 - Estados Financieros Consolidados y Separados	22
Sección 10 - Políticas Contables, Estimaciones y Errores.....	24
Sección 11 - Instrumentos Financieros Básicos.....	25
Sección 12 - Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros..	28
Sección 13 - Inventarios.....	30
Sección 14 - Inversiones en Asociadas	32
Sección 15 - Inversiones en Negocios Conjuntos	33
Sección 16 - Propiedades de Inversión	34
Sección 17 - Propiedades, Planta y Equipo.....	35
Sección 18 - Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía.....	366
Sección 19 - Combinaciones de Negocios y Plusvalía	38
Sección 20 - Arrendamientos	40
Sección 21 - Provisiones y Contingencias	42
Sección 22 - Pasivos y Patrimonio.....	43
Sección 23 - Ingresos de Actividades Ordinarias	44
Sección 24 - Subvenciones del Gobierno	46

Sección 25 - Costos por Préstamos	47
Sección 26 - Pagos Basados en Acciones	48
Sección 27 - Deterioro del Valor de los Activos.....	49
Sección 28 - Beneficios a los Empleados	51
Sección 29 - Impuesto a las Ganancias	53
Sección 30 - Conversión de la Moneda Extranjera	555
Sección 31 - Hiperinflación.....	58
Sección 32 - Hechos Ocurridos después del Período sobre el que se Informa	60
Sección 33 - Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	61
Sección 34 - Actividades Especiales.....	63
Sección 35 - Transición a la NIIF para las PYMES.....	65
CAPÍTULO 3 - ANÁLISIS DE LA NIIF PARA PYMES	67
3.1 - Introducción al análisis	67
3.2 - Inventarios: Sección 13 vs. NIC 2	68
Análisis - Inventario -	68
Alcance.....	68
Medición de los inventarios	69
Costo de los inventarios	69
Análisis - Medición y Costo de los inventarios -	70
Producción conjunta y subproductos	71
Costos excluidos de los inventarios	72
Otros Casos	72
Técnicas de medición del costo.....	72
Fórmulas de cálculo del costo	73
Análisis - Fórmulas de cálculo del costo -	73
Deterioro del valor de los inventarios	74
Análisis - Deterioro del valor de los inventarios -	74
Reconocimiento como un gasto	76
Información a revelar	76

Análisis – Información a revelar -.....	77
3.3 - Propiedades, Planta y Equipo: Sección 17 vs. NIC 16	80
Alcance de esta Sección y definición de propiedades, planta y equipo	80
Análisis - Alcance y definición-	80
Reconocimiento.....	81
Análisis - Reconocimiento -	82
Medición inicial y posterior	83
Análisis - Medición inicial y posterior -	84
Depreciación	87
Importe depreciable, período de depreciación y método de depreciación	88
Análisis - Importe depreciable, período de depreciación y método de depreciación.....	89
Deterioro del valor	90
Baja en cuentas.....	90
Análisis - Baja en cuentas-.....	91
Información a revelar	91
Análisis - Información a revelar -	92
3.4 - Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía: Sección 18 vs. NIC 38	96
Alcance de esta Sección y definición de activos intangibles	96
Análisis - Alcance y definición -	96
Reconocimiento.....	98
Análisis - Reconocimiento -	98
Medición Inicial	99
Adquisición separada	99
Análisis - Adquisición separada -	99
Adquisición como parte de una combinación de negocios	100
Análisis - Adquisición como parte de una combinación de negocios -	100
Adquisición mediante una subvención del gobierno	101
Permutas de activos.....	101

Análisis - Permutas de activos -	102
Otros activos intangibles generados internamente.....	102
Análisis - Otros activos intangibles generados internamente -	103
Reconocimiento como gasto	105
Los gastos de períodos anteriores no deben reconocerse como un activo ..	106
Medición posterior al reconocimiento	106
Análisis -Medición posterior al reconocimiento-.....	106
Amortización a lo largo de la vida útil.....	108
Análisis - Amortización a lo largo de la vida útil-	109
Retiros y disposiciones de activos intangibles.....	111
Análisis - Retiros y disposiciones de activos intangibles -.....	111
Información a revelar	111
Análisis - Información a revelar -	112
3.5 - Provisiones y contingencias: Sección 21 vs. NIC 37.....	119
Alcance de esta Sección.....	119
Análisis - Alcance -.....	119
Reconocimiento inicial.....	119
Análisis - Reconocimiento inicial -.....	120
Medición inicial	121
Análisis - Medición inicial -.....	122
Medición posterior	123
Análisis - Medición posterior -	124
Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición.....	124
Pasivos y Activos contingentes.....	126
Análisis - Pasivos y Activos Contingentes -.....	127
Información a revelar	128
Análisis - Información a revelar -	129
3.6 - Ingresos de Actividades Ordinarias: Sección 23 vs. NIC 18	132

Alcance de esta Sección	132
Análisis - Alcance de esta Sección -	133
Medición de los ingresos de actividades ordinarias	134
Análisis - Medición de los ingresos de actividades ordinarias -	134
Pago diferido	135
Intercambios de bienes o servicios	135
Análisis - Intercambio de Bienes o Servicios -	136
Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias	136
Ventas de bienes	137
Análisis - Venta de bienes -	138
Prestación de servicios	138
Análisis - Prestación de servicios -	139
Contratos de construcción	140
Análisis - Contratos de Construcción -	141
Método del porcentaje de terminación	141
Intereses, regalías y dividendos	142
Análisis - Intereses, regalías y dividendos -	143
Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias	144
Información a revelar relacionada con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción	144
Análisis - Información a revelar -	145
CAPÍTULO 4 - CASO PRÁCTICO - “LA BOTICA” –	148
CAPÍTULO 5 - CONCLUSIONES	158
ANEXOS	166
ANEXO 1 – Conferencia: Cr. Enrique Fowler Newton	166
ANEXO 2 – Conferencia Cr. Mario Díaz	176
ANEXO 3 - Entrevista: Cr. Mario Díaz	183
BIBLIOGRAFÍA	190

CAPÍTULO 1 - INTRODUCCIÓN

A nivel mundial, uno de los órganos que emite normativa contable aplicable a los diferentes tipos de entidades es el International Accounting Standard Board (IASB). Cada país definirá o no como obligatoria la normativa emitida por el IASB para los estados contables presentados por las distintas compañías de cada jurisdicción.

Una de las normas emitidas por dicho organismo internacional es la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) del 9 de julio de 2009, en la cual se centra el presente trabajo de investigación monográfico.

Según el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los estados contables, el objetivo de los estados financieros es suministrar información que sea útil a una amplia gama de usuarios para la toma de decisiones económicas. Teniendo esto en cuenta, los usuarios de los estados financieros de las PYMES tienen sus características particulares, por lo que pueden tener necesidades de información distintas al del resto de los usuarios.

Como consecuencia, y basándose en un análisis costo – beneficio, es que se llegó a la conclusión de que era necesaria la emisión de una normativa específica para este tipo de entidades y, por lo tanto, se emitió la NIIF para PYMES.

Dicha norma viene acompañada por un prólogo, una guía de implementación, una tabla de fuentes, estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de información a revelar y presentar, así como de los Fundamentos de las Conclusiones.

El documento principal, la norma en sí misma, consta de doscientas treinta y nueve páginas y treinta y cinco secciones y es una simplificación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) completas. Los Fundamentos de las Conclusiones explican cómo fue el proceso de creación de la norma y el plan de actualización de la misma, así como también el por qué de algunas de las diferencias que presentan con relación a las NIC completas y las opiniones a favor y en contra de quienes intervinieron en su emisión. Los estados financieros ilustrativos y la lista de comprobación de información a revelar y presentar son notas a los estados contables, y una cartilla donde se puede ir chequeando si se está completando toda la información requerida por la norma.

A octubre de 2010, sesenta y ocho jurisdicciones ya habían adoptado esta norma o expresado públicamente que lo harían en los próximos tres años. Los siguientes son algunos ejemplos de dichas jurisdicciones:



(*) Imagen extraída de “A Guide to the IFRS for SMEs”, octubre 2010.

¿Cuáles son los beneficios de la NIIF para PYMES? Según el IASB, teniendo en cuenta las necesidades de los usuarios de la información y un análisis en base al costo-beneficio, la NIIF para PYMES resulta ser una norma simplificada y de fácil uso. Las simplificaciones realizadas son básicamente la eliminación de alternativas contables en lo que refiere a la medición y reconocimiento de transacciones, tópicos que se consideran no relevantes para este tipo de entidades y una significativa disminución de la información a revelar requerida.

La NIIF para PYMES tiene la intención de que sea usada por las entidades de tamaño pequeño y mediano (PYMES) que satisfagan las siguientes dos condiciones: no tengan contabilidad pública, ni publiquen estados financieros de propósito general para usuarios externos. Una entidad tiene contabilidad pública si sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o está en vías de hacerlo (por ejemplo bolsa de valores local o extranjera) o, como uno de sus negocios primarios tenga activos en una capacidad fiduciaria para un grupo amplio de agentes externos (por ejemplo: bancos, agentes de bolsa, compañías de seguros).

En nuestro país las normas que se aplican para entidades de menor importancia relativa son el Decreto 135/009 (y sus posteriores modificaciones dadas por los Decretos 283/009 y 65/010) y el Decreto para PYMES del Ministerio de Industria y Comercio. Según el Decreto 65/010, las PYMES se pueden categorizar en micro, pequeña y mediana empresa, dependiendo de la cantidad de personal ocupado (empleados, titulares y/o socios por los cuales se realicen efectivos aportes al Banco de Previsión Social), y el monto de facturación anual (ventas netas, excluido el Impuesto al Valor Agregado, luego de devoluciones y/o bonificaciones).

	Cantidad de Personal Ocupado	Ventas Anuales
MICROEMPRESA	< 4	2.000.000 UI
PEQUEÑA EMPRESA	< 19	10.000.000 UI
MEDIANA EMPRESA	< 99	75.000.000 UI

Según el Decreto 135/09 del 19 de marzo de 2009, su modificación dada por el Decreto 283/09 del 15 de junio de 2009 y su posterior modificación por el Decreto 65/010, se consideran entidades emisoras de estados contables de menor importancia relativa aquellas que cumplen con todas y cada una de las siguientes condiciones:

- No sean emisores de valores de oferta pública
- Sus ingresos operativos netos anuales no superen las 200.000 UR (esto aplica para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2009)
- Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay (BCU) en cualquier momento del ejercicio no exceda al 5% de la Responsabilidad Básica Para Bancos (RBPB)
- No sean sociedades con participación estatal. El artículo 25 de la Ley N 17.555 define como sociedades con participación estatal a aquellas sociedades comerciales respecto de las cuales un órgano del Estado, incluyendo Entes Autónomos, Servicios Descentralizados o Gobiernos Departamentales o cualquier persona pública no estatal, sea tenedor de acciones o sea titular de participaciones, cualquiera fuere el porcentaje de las mismas dentro del capital social
- No sean controlantes de o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores

Para este tipo de empresas será de aplicación obligatoria para los ejercicios iniciados a partir del 1ero enero 2009, de las NIC contenidas en el Decreto 266/007, las siguientes:

- NIC 1- Presentación de los estados financieros
- NIC 2- Inventarios
- NIC 7- Estado de flujos de efectivo
- NIC 8- Políticas contables, cambios en las políticas contables y errores
- NIC 10- Hechos ocurridos después de la fecha de balance
- NIC 16- Propiedad, planta y equipo
- NIC 18- Ingresos ordinarios
- NIC 21- Efecto de las Variaciones en las Tasas de Cambio de Moneda Extranjera
- NIC 27- Estados financieros consolidados y separados
- NIC 28- Inversiones en asociadas
- NIC 36- Deterioro del valor de los activos
- NIC 37- Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
- NIC 41- Agricultura
- NIIF 1- Adopción por primera vez de las NIIF
- Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

CAPÍTULO 2 - RESUMEN NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.

Sección 1 - Pequeñas y Medianas Entidades.

Esta NIIF debe ser utilizada por las pequeñas y medianas entidades (PYMES), entendiéndose como tales a aquellas que no tienen obligación pública de rendir cuentas, y publican estados financieros para brindar información general a usuarios externos.

Sección 2 - Conceptos y Principios Generales

El objetivo de los Estados Financieros de las PYMES es brindar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo que sea útil para la toma de decisiones económicas de los terceros usuarios de dicha información. Adicionalmente, deben mostrar los resultados de la gestión de la gerencia.

La información en los estados contables debe ser comprensible, relevante, material, fiable, debe prevalecer la esencia sobre la forma, prudente, íntegra, comparable, oportuna y debe existir un equilibrio entre costo y beneficio

La situación financiera es la relación entre los activos, pasivos y el patrimonio en una fecha concreta y se presenta en el estado de situación financiera.

El rendimiento es la relación entre los ingresos y los gastos de una entidad durante el período que se informa.

Esta NIIF permite presentar esta información en un único estado de resultado integral, o en dos estados financieros: estado de resultados y estado de resultado integral. El resultado integral total es la diferencia entre ingresos y gastos y no es separado de los estados financieros. El resultado es la diferencia entre ingresos y gastos distintos de las partidas de ingresos y gastos que esta NIIF clasifica como partidas del resultado integral.

El reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos es el proceso de incorporar una partida en los estados financieros. Para reconocer dichas partidas, debe ser probable que cualquier beneficio económico futuro entre a o salga de la entidad, y que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medible con fiabilidad.

La medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una entidad mide las partidas en los estados financieros. Dos bases de medición utilizadas son el costo histórico y el valor razonable.

Inicialmente los activos y pasivos se medirán al costo histórico salvo que esta NIIF requiera la medición sobre otra base.

Posteriormente al reconocimiento inicial los activos y pasivos financieros básicos se medirán al costo amortizado menos el deterioro del valor, excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles sin opción de venta y para las acciones ordinarias sin opción de venta que coticen en bolsa, los demás se medirán por el valor razonable salvo que la NIIF disponga otra base. Los activos no financieros que inicialmente se midieron al costo histórico, se medirán sobre otra base de medición. Los pasivos distintos de los pasivos financieros se medirán por la mejor estimación del importe que se requeriría para liquidar la obligación en la fecha sobre la que se informa.

Una entidad no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos, salvo que se requiera o permita por esta NIIF.

Sección 3 - Presentación de Estados Financieros

Los estados financieros presentarán razonablemente la situación y el rendimiento financiero así como los flujos de efectivo. La información que brindan debe ser uniforme y comparativa con la del año anterior.

Un juego completo de estados financieros incluye: estado de situación patrimonial a la fecha sobre la que se informa; un estado del resultado integral para el período sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el período incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado y las partidas de otro resultado integral o un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado; un estado de cambios en el patrimonio; un estado de flujos de efectivo y notas.

En la preparación de los estados financieros la gerencia evaluará la capacidad de la entidad de seguir en funcionamiento.

La entidad identificará cada uno de los estados financieros, destacando el nombre de la entidad, si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades, la fecha de cierre de ejercicio, la moneda de presentación, y el grado de redondeo. En las notas se destacará el domicilio y la forma legal de la entidad, el país y la dirección de su sede social y una descripción de la naturaleza de las operaciones y de sus principales actividades.

Cumplimiento con la NIIF para las PYMES

Una entidad cuyos estados financieros cumplan la NIIF para PYMES efectuará en las notas una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento.

Sección 4 - Estado de Situación Financiera

El Estado de Situación Financiera debe incluir como mínimo las siguientes partidas: efectivo y equivalente, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, activos financieros, inventarios, propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión al valor razonable, activos intangibles, activos biológicos al costo menos la depreciación acumulada y deterioro de valor y al valor razonable, inversión en asociadas y en entidades controladas de forma conjunta, acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, pasivos financieros, pasivos y activos por impuestos corrientes, pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos, provisiones, participaciones no controladoras, patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.

Se diferenciarán por separado las partidas de activos y pasivos en corrientes y no corrientes.

El activo corriente es aquel que: se espera realizar dentro del ciclo normal de operación, es mantenido con fines de negociación, se espera realizar dentro de los doce meses a partir de la fecha que se informa, se trate de efectivo o equivalente.

El pasivo corriente es aquel que: se espera liquidar dentro del ciclo normal de operaciones, que es mantenido con el propósito de negociar, que debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes al que se informa, que la entidad no tiene derecho incondicional de aplazar su cancelación..

Sección 5 - Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados

Enfoque de un único estado: Estado de Resultado Integral

Según este enfoque, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un período a menos que esta NIIF requiera otro tratamiento. Como mínimo la entidad incluirá partidas que representen los importes del período de: los ingresos de actividades ordinarias, costos financieros, participación en resultado de inversiones en asociadas y en entidades controladas de forma conjunta, gastos por impuestos, resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas, resultado (subtotal), partidas de otro resultado integral, participación de otro resultado integral de asociadas, resultado integral total.

Enfoque de dos estados: Estado de Resultados y Estado de Resultado Integral

El Estado de Resultados incluirá como mínimo las partidas incluidas en el párrafo anterior desde Ingresos de actividades ordinarias hasta el Resultado (subtotal), mientras que el Estado de Resultados Integral comenzará con el Resultado (subtotal) e incluirá las restantes partidas nombradas anteriormente.

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

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

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

Sección 7 - Estado de Flujo de Efectivo

Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión u otros.

Una entidad presentará un estado de flujos de efectivo que muestre los flujos de efectivo habidos durante el período sobre el que se informa, clasificados por actividades de operación (las que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad), actividades de inversión (las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo) y actividades de financiación (las que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de la entidad).

Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

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

- a) el método indirecto, según el cual el resultado se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, cualquier pago diferido o acumulaciones

(o devengos) por cobros y pagos por operaciones pasadas o futuras y por las partidas de ingreso o gasto asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación, o

- b) El método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

Se presentarán por separado las principales categorías de cobros y pagos brutos de actividades de inversión y financiación siempre que las mismas requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

Se registrará los flujos de efectivo de transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional de la entidad aplicando la tasa de cambio entre ambas monedas a esa fecha.

Intereses y dividendos

Se presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y dividendos recibidos y pagados.

Sección 8 - Notas a los Estados Financieros

Las notas presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros y sobre políticas contables y proporcionará información adicional que no se presente en otro estado financiero pero que sea relevante para una mejor comprensión.

Las notas normalmente se presentarán en el siguiente orden:

- (a) Una declaración de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la NIIF para PYMES
- (b) Un resumen de las políticas contables significativas
- (c) Información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros
- (d) Cualquier otra información a revelar.

Adicionalmente, se revelará, los juicios diferentes de aquellos que involucran estimaciones, que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan efectos significativos sobre los importes de los estados financieros.

Se revelará en notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación.

Sección 9 - Estados Financieros Consolidados y Separados

Estados financieros consolidados

Una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias, salvo que:

- (a) la controladora sea ella misma una subsidiaria, y su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora estados financieros con propósito de información general consolidados que cumplen las NIIF completas o con esta NIIF; o
- (b) no tenga subsidiarias distintas de la que se adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año. Una subsidiaria es una entidad controlada por la controladora. Control es el poder para dirigir las políticas

financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente, más de la mitad del poder de voto de una entidad salvo que se pueda demostrar que esta posesión no constituye control. También existe control cuando la controladora tiene poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente que controle a la entidad o poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente que controle a la entidad.

- (c) Los estados financieros consolidados presentan la información financiera de un grupo como si se tratara de una sola entidad económica, eliminando las transacciones y saldos intragrupo.

Estados financieros separados

Esta NIIF no requiere la presentación de estados financieros separados para la entidad controladora o para las subsidiarias individuales. La entidad contabilizará sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta al costo menos el deterioro del valor o al valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Estados financieros combinados

Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor. Esta NIIF no requiere que se preparen estados financieros combinados.

Sección 10 - Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Políticas contables

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros. Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares.

Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio es requerido por cambios a esta NIIF, o dé lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Una entidad contabilizará los cambios de política contable como sigue:

- (a) si hubiere un cambio en los requerimientos de esta NIIF, lo contabilizará de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere
- (b) cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 como se permite y cambian los requerimientos de la misma, la entidad contabilizará ese cambio de política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la NIC 39 revisada; y
- (c) una entidad contabilizará cualquier otro cambio de política contable de forma retroactiva.

Una entidad revelará con relación a los cambios en políticas contables, entre otras cosas, la naturaleza del cambio en la política contable y los importes de los ajustes realizados.

Cambios en las estimaciones contables

Un cambio en una estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de nueva información o nuevos acontecimientos y, por consiguiente, no son correcciones de errores. Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable de forma prospectiva

Correcciones de errores de períodos anteriores

Son errores de períodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron autorizados a emitirse y podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros. En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de períodos anteriores. Cuando sea impracticable, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer período para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el período corriente).

Sección 11 - Instrumentos Financieros Básicos

Alcance y medición

Esta sección aplica a los siguientes instrumentos financieros: efectivo, instrumentos de deuda, compromisos de recibir un préstamo que no pueda liquidarse por el importe neto en efectivo y cuando se ejecute el compromiso, inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes u ordinarias sin opción venta

Una entidad medirá inicialmente un activo o un pasivo financiero al precio de la transacción o al valor presente de los pagos futuros si la transacción es financiada.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los instrumentos de deuda se contabilizarán al costo amortizado, los compromisos para recibir un préstamo al costo menos el deterioro del valor y las acciones preferentes a su valor razonable si el mismo puede hallarse con fiabilidad o, en caso contrario, al costo menos el deterioro del valor.

Deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado

Al final de cada período sobre el que se informa, cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor.

Mercado no activo: instrumentos de patrimonio

El valor razonable de las inversiones en activos que no tengan un precio de mercado cotizado en un mercado activo se puede medir con fiabilidad si la variabilidad en el rango de estimaciones del valor razonable no es significativa para ese activo, o las probabilidades de diversas estimaciones dentro de ese rango pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. En el caso de que no se cumplan estas condiciones, la entidad no deberá medir el activo al valor razonable.

Cuando el valor razonable de un activo ya no esté más disponible, su importe en libros en la última fecha en que se midió el activo con fiabilidad pasará a ser su nuevo costo. La entidad medirá el activo a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que una medida fiable del valor razonable se encuentre disponible.

Baja en cuentas de un activo y pasivo financiero

Una entidad solo dará de baja en cuentas un activo financiero cuando expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero o la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero o la entidad haya transferido el control del activo a otra parte y ésta tenga la capacidad de vender el activo a una tercera parte y sea capaz de ejercer esa capacidad sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia.

Una entidad solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.

Información a revelar

La siguiente información a revelar hace referencia a la información a revelar para pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados.

Una entidad revelará, entre otras cosas, la base (o bases) de medición utilizadas para instrumentos financieros y otras políticas contables utilizadas, los importes en libros en la fecha sobre la que se informa, en total, en el estado de situación financiera o en las notas de las siguiente categorías: los activos y pasivos financieros medidos al valor razonable con cambio en resultados, los activos y pasivos financieros medidos al costo amortizado, los activos financieros medidos al costo menos deterioro del valor y los compromisos de préstamo medidos al costo menos deterioro del valor:

Cuando una entidad haya pignorado activos financieros como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará el importe en libros de los activos

financieros pignorados como garantía y los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas: ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluidos los cambios al valor razonable reconocidos en activos y pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados y activos y pasivos financieros medidos al costo amortizado; ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) por activos financieros y pasivos financieros que no se miden al valor razonable con cambios en resultados y el importe de las pérdidas por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Sección 12 - Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros

Si una entidad solo realiza transacciones de instrumentos financieros básicos, la Sección 12 no le será de aplicación.

Elección de política contable

Una entidad elegirá aplicar las disposiciones las secciones 11 y 12 en su totalidad, o las disposiciones sobre reconocimiento y medición de la NIC 39 y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12.

Alcance de la Sección 12

La Sección se aplica a todos los instrumentos financieros excepto a: los tratados en la Sección 11, las participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos; los derechos y obligaciones de los empleadores procedentes de planes de beneficios a los empleados; los derechos procedentes de contratos de seguro;

los instrumentos financieros que cumplan la definición de instrumentos de patrimonio propios de la entidad; los arrendamientos y los contratos por contraprestación contingente en una combinación de negocios

Reconocimiento de activos financieros y pasivos financieros

Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento. Inicialmente reconocerá dicha partida al valor razonable, que es normalmente el precio de la transacción. Al final de cada período sobre el que se informa, una entidad medirá los instrumentos financieros al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en el resultado, excepto en el caso de los instrumentos de patrimonio sin cotización pública y cuyo valor razonable no pueda medirse de otra forma con fiabilidad, y los contratos vinculados con estos instrumentos que, en el caso de ejercitarse, darán lugar a la entrega de estos instrumentos, los cuales deberán medirse al costo menos deterioro del valor.

Cuando el valor razonable de un instrumento de patrimonio ya no esté más disponible, su importe en libros en la última fecha en que se midió el instrumento con fiabilidad pasará a ser su nuevo costo. La entidad medirá el instrumento a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que una medida fiable del valor razonable se encuentre disponible.

La entidad seguirá lo establecido en la Sección 11 para contabilizar los instrumentos al valor razonable, al costo o al costo amortizado y para la baja en cuentas.

Contabilidad de coberturas

La contabilidad de coberturas permite que se reconozcan en resultados al mismo tiempo la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida

cubierta.

Información a revelar

Las entidades revelarán toda la información a revelar establecida en la Sección 11 para los instrumentos financieros que entren dentro del Alcance tanto de la Sección 11 como de la Sección 12.

Aquellas entidades que utilicen contabilidad de coberturas revelarán información detallada de las mismas.

Sección 13 - Inventarios

Inventarios son activos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones; en proceso de producción con vistas a esa venta; o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Medición y costo de los inventarios

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

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

Los siguientes son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el período en el que se incurren: importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción, costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo,

previos a un proceso de elaboración ulterior, costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales y costos de venta.

Los prestadores de servicios que tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción.

Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo.

Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.

Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo anterior, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta NIIF.

Deterioro del valor de los inventarios

Si una partida de inventario está deteriorada, la entidad medirá el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y reconocerá una pérdida por deterioro de valor.

Información a revelar

Una entidad revelará las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, el importe total en libros de los inventarios y los importes en libros

según la clasificación apropiada para la entidad, el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período, las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado, de acuerdo con la Sección 27 y el importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.

Sección 14 - Inversiones en Asociadas

Una asociada es una entidad sobre la que el inversor posee influencia significativa, y que no es una subsidiaria ni una participación en un negocio conjunto. Influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas. Si un inversor mantiene, directa o indirectamente, el veinte por ciento o más del poder de voto en la asociada, se supone que tiene influencia significativa, salvo que pueda demostrar lo contrario. Si mantiene menos del veinte por ciento se supone que no tiene influencia significativa, salvo que pueda demostrar lo contrario

Un inversor contabilizará todas sus inversiones en asociadas utilizando:

- el modelo de costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas para las inversiones en asociadas, en las que no haya un precio de cotización publicado
- el modelo del valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en los resultados, para las inversiones en que haya un precio de cotización publicado. Cuando se reconoce una inversión en una asociada inicialmente, un inversor la medirá al precio de la transacción, el cual excluye los costos de transacción.
- el método de la participación: una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción) y se ajustará posteriormente para reflejar la participación del inversor tanto en el resultado como en otro resultado integral de la asociada. En el momento de la

adquisición de la inversión en una asociada, un inversor contabilizará cualquier diferencia entre el costo de adquisición y la participación del inversor en los valores razonables de los activos identificables netos de las asociadas como plusvalía.

Un inversor dejará de aplicar el método de la participación a partir de la fecha en que cese de tener una influencia significativa.

Un inversor en una asociada revelará la política contable utilizada para inversiones en asociadas, el importe en libros de las inversiones en asociadas y el valor razonable de las inversiones en asociadas contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos.

Sección 15 - Inversiones en Negocios Conjuntos

Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica en la cual las decisiones estratégicas, requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control. Los negocios conjuntos pueden tomar las siguientes formas:

- operaciones controladas de forma conjunta: en este tipo de negocios, las partes realizan actividades de forma independiente al mismo tiempo que realizan actividades en común para las cuales se utilizan los activos y otros recursos de los participantes, en lugar de constituir una entidad independiente de las partes.
- activos controlados de forma conjunta: consiste en la propiedad conjunta sobre uno o más activos.
- entidades controladas de forma conjunta: consiste en la creación de una entidad independiente a las partes, la cual es controlada conjuntamente por las partes a través de un acuerdo contractual entre los participantes. Las partes reflejan en sus

estados financieros sus participaciones en la entidad controlada de forma conjunta.

Información a revelar

Un inversor en un negocio conjunto revelará, entre otras cosas, la política contable que utiliza para reconocer sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta, el importe en libros de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta y el importe agregado de sus compromisos relacionados con negocios conjuntos.

Sección 16 - Propiedades de Inversión

Las propiedades de inversión son aquellas que se mantienen para obtener una ganancia y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos o para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Se reconocen inicialmente a su costo, el cual incluye el precio de compra y cualquier otro costo necesario para tener disponible la propiedad. Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable.

Una vez que dicho valor razonable no se pueda obtener fácilmente, la propiedad pasará a reconocerse como propiedades, planta y equipo, convirtiéndose por el costo.

Una entidad revelará, entre otras cosas, para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en resultados: los métodos e hipótesis empleados en la determinación del valor razonable, la existencia e

importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos o de los recursos obtenidos por su disposición, obligaciones contractuales para adquisición, construcción, desarrollo de propiedades de inversión.

Sección 17 - Propiedades, Planta y Equipo

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y se esperan usar durante más de un período. Los mismos se reconocen como un activo si, y solo si es probable que obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y su costo puede medirse con fiabilidad.

Se medirán inicialmente al costo, componiéndose el mismo por el precio de adquisición, todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista y la estimación de los costos de desmantelamiento, rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

Posteriormente al reconocimiento inicial, se valúan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor.

Depreciación, importe depreciable, período y método de depreciación

Los elementos de propiedades, planta y equipo se depreciarán según su vida útil, cargando la misma contra resultados, salvo algunos activos que no se deprecian. Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El período de depreciación inicia cuando el activo este

disponible para ser utilizado y finaliza cuando se da de baja en cuentas o cuando haya finalizado la vida útil estipulada.

Para determinar la vida útil, se deberá considerar factores tales como la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial, entre otros y el método de depreciación utilizado debe reflejar la forma en que la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros del activo.

En cada fecha sobre la que se informa, una entidad debe determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor.

Baja en cuentas

Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo cuando disponga de él o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición. Se reconoce el resultado de la baja en el ejercicio en que se realice.

Información a revelar

Una entidad revelará para cada categoría de elementos de propiedad, planta y equipo, entre otras cosas: los métodos de depreciación y las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas, el importe bruto en libros y la depreciación acumulada, etc.

Sección 18 - Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía

Se define activo intangible como aquel activo identificable (es separable o surge de un contrato u otro derecho), de carácter no monetario y sin apariencia física. Los mismos se reconocen cuando sea probable que los beneficios económicos

futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad y el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad. El activo no debe ser resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible ya que los mismos se consideran gastos.

Una entidad medirá inicialmente un activo intangible al costo, el cual comprende el precio de adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Posteriormente, los activos intangibles se miden al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.

Amortización a lo largo de la vida útil y pérdidas por deterioro del valor

La vida útil reflejará el período por el cual la entidad espera obtener los beneficios económicos del activo. Si no es posible realizar una estimación fiable de la misma, se supondrá que es de diez años.

Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil, utilizando como método de amortización el que mejor refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el mismo se reconozca como parte del costo de un activo. El período de depreciación inicia cuando el activo intangible este disponible para ser utilizado y finaliza cuando se da de baja en cuentas.

Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que exista un compromiso de un tercero de comprar el activo al final de su vida útil, o exista un mercado activo para el activo y pueda determinarse el valor residual con

referencia a ese mercado, y sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

Una entidad dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado del período en que se dio la disposición; o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

Información a revelar

Una entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, entre otras cosas: las vidas útiles o las tasas de amortización y los métodos de amortización utilizados, el importe en libros bruto y cualquier amortización, el importe de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el período

Sección 19 - Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Una combinación de negocios es la unión de entidades separados en una única entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que la entidad adquirente, obtiene el control de la entidad adquirida.

Todas las combinaciones de negocios (excepto las combinaciones de entidades bajo control común, la formación de un negocio conjunto y la adquisición de un grupo de activos que no constituye un negocio) deberán contabilizarse aplicando el método de la adquisición, identificando a la adquirente, midiendo el costo de la combinación y distribuyendo en la fecha de la adquisición el costo de la combinación entre los activos adquiridos y los pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes asumidos.

La adquirente medirá el costo de la combinación de negocios como la suma de los valores razonables, en la fecha de intercambio, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida; más cualquier costo directamente atribuible a la combinación de negocios.

El estado del resultado integral de la adquirente incorporará los resultados de la adquirida después de la fecha de adquisición, mediante la inclusión de los ingresos y gastos de la adquirida.

La adquirente, en la fecha de adquisición reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, y medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables reconocidos. Si dicho costo es menor a la participación se reconoce una “plusvalía negativa”.

Después del reconocimiento inicial, la adquirente medirá la plusvalía al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas. En caso de no poder estimarse fiablemente la vida útil, la misma se considerará de 10 años.

Para las combinaciones de negocios la entidad revelará, entre otras cosas: los nombres, fecha de adquisición y descripciones de las entidades combinados, el porcentaje de instrumentos de patrimonio con derecho a voto adquiridos, el costo de la combinación, los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida, incluyendo la plusvalía.

Sección 20 - Arrendamientos

Un arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad y será operativo en el caso contrario.

Arrendamientos financieros

Inicialmente un arrendatario reconocerá un arrendamiento financiero registrando su derecho de uso (activo) y sus obligaciones (pasivo) en el estado de situación. El monto por el cual se reconocerá será el menor entre el valor razonable y el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento. Posteriormente, un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente utilizando el método del interés efectivo.

Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero y, si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se deberá depreciar totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, el que fuere menor. Se evaluará en cada fecha sobre la que se informa si se ha deteriorado el valor del activo.

Un arrendatario revelará para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del período, el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del período sobre el que se informa y una descripción de los acuerdos de arrendamiento significativos.

Un arrendador reconocerá los activos que mantenga en arrendamiento financiero por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento que es la inversión bruta descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento,

siendo la inversión bruta en el arrendamiento la suma de los pagos mínimos y cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

Un arrendador revelará para los arrendamientos financieros, entre otras cosas: una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en la misma fecha, los ingresos financieros no ganados y el importe de los valores residuales no garantizados acumulables a favor del arrendador y una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos.

Arrendamientos operativos

Un arrendatario reconocerá los pagos de arrendamientos bajo arrendamientos operativos como un gasto de forma lineal a menos que otra base sistemática sea más representativa del patrón de tiempo de los beneficios del usuario.

Un arrendatario revelará para los arrendamientos operativos el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables, los pagos por arrendamiento reconocidos como un gasto y una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos

Un arrendador presentará en sus estados contables los activos sujetos a arrendamiento operativos según su naturaleza y los ingresos por arrendamientos operativos en los resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, a menos que otra base sistemática sea representativa del patrón de tiempo de beneficios del arrendatario procedentes del activo arrendado.

Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la depreciación, incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento y evaluará el deterioro del valor de los activos arrendados.

Un arrendador revelará para los arrendamientos operativos los pagos futuros mínimos en arrendamientos operativos no cancelables, las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso y una descripción de los acuerdos de arrendamiento significativos.

Sección 21 - Provisiones y Contingencias

Se define a las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. Las mismas son reconocidas cuando la entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa, como resultado de un suceso pasado y sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para liquidar la obligación; y este importe pueda estimarse fiablemente.

Una entidad medirá inicialmente una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa.

Posteriormente al reconocimiento inicial, se cargará contra la provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida y la ajustará contra resultados a cada fecha sobre la que se informa de forma que refleje más fielmente la realidad.

Pasivos y Activos contingentes

Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque, o bien no sea probable que para cancelar la misma la entidad deba desprenderse de recursos o porque el importe de tal estimación no pueda ser estimado de forma fiable. Una entidad no reconocerá ni los pasivos ni los activos contingentes como un pasivo o activo respectivamente.

Información a revelar

Para cada tipo de provisión, una entidad revelará, entre otras cosas, una conciliación que muestre el importe en libros al principio y al final del período y las adiciones realizadas durante el período, los importes cargados contra la provisión durante el período y los importes no utilizados revertidos en el período, una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del importe y calendario esperados de cualquier pago resultante.

Se revelará para cada clase de pasivos y activos contingentes (a menos que la salida o entrada de recursos sea remota), una breve descripción de la naturaleza de los mismos y, en caso de ser posible, una estimación de la salida o entrada de recursos respectivamente que los mismos generarán.

Sección 22 - Pasivos y Patrimonio

Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos.

Medirá los instrumentos de patrimonio al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de los costos directos de emisión de los instrumentos de patrimonio. Si se aplaza el pago la medición se hará sobre la base del valor presente.

Una capitalización de ganancias o una emisión gratuita consiste en la entrega de nuevas acciones a los accionistas en proporción a sus acciones antiguas. Ninguna de ellas cambia el patrimonio total.

En la emisión de deuda convertible o de instrumentos financieros compuestos

similares que contengan un componente de pasivo y un componente de patrimonio, una entidad distribuirá primero el importe del componente de pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga un componente de conversión o un componente de patrimonio asociado similar, para luego distribuir el importe residual como el componente de patrimonio.

Una entidad deducirá del patrimonio el valor razonable de la contraprestación entregada por las acciones propias en cartera, y no reconocerá una ganancia o pérdida en resultados por la compra, venta, emisión o cancelación de las mismas.

Una entidad reducirá del patrimonio el importe de las distribuciones a los propietarios, neto de cualquier beneficio fiscal relacionado.

En los estados financieros consolidados, se incluirá en el patrimonio una participación no controladora en los activos netos de una subsidiaria.

Sección 23 - Ingresos de Actividades Ordinarias

Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, considerando el importe de cualquier descuento comercial, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas, y excluirá todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes.

Cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza y valor similar o diferente, si es de carácter comercial la entidad medirá la transacción al valor razonable de los bienes o servicios recibidos ajustado; o al valor razonable de los bienes o servicios entregados ajustado; o al valor de los activos entregados ajustado, pero si no es de carácter comercial no se reconocerá como ingresos de actividades ordinarias

Ventas de bienes

Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando la entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes, no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua, el importe pueda medirse con fiabilidad, sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción y los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

Prestación de servicios

Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, es decir, que sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción y, tanto el grado de terminación de la transacción como los costos incurridos en ella puedan medirse con fiabilidad, se reconocerán los ingresos.

Contratos de construcción

Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato, como ingresos y gastos al final del período.

Método del porcentaje de terminación

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

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

Intereses, regalías y dividendos

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades que producen intereses, regalías y dividendos, cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción y el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.

Información a revelar

Una entidad revelará las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, el importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el período.

Una entidad revelará el importe de ingresos de contratos de construcción reconocidos en el período, los métodos utilizados para determinar estos ingresos y el grado de realización del contrato reconocido en proceso durante el período.

Sección 24 - Subvenciones del Gobierno

Una subvención del gobierno es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación, sin incluir aquellas a las que no se le puede asignar un valor no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

Si una subvención no impone condiciones de rendimiento futuras específicas, se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la misma sean exigibles, si impone tales condiciones se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento y aquellas subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos, se reconocerán

como pasivo.

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

Información a revelar

Una entidad revelará la naturaleza y los importes de las subvenciones reconocidas, las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas que no se hayan reconocido en resultados e indicará otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad.

Sección 25 - Costos por Préstamos

Esta sección especifica la contabilidad de los costos por préstamos. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen los gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo como se describe en la Sección 11, las cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la Sección 20 y las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes de los costos por intereses.

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

Información a revelar

Se revelará los costos financieros y el gasto total por intereses de los pasivos financieros que no están al valor razonable en resultados.

Sección 26 - Pagos Basados en Acciones

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

Cuando los bienes o servicios se liquidan con instrumentos de patrimonio, la entidad medirá dichos bienes o servicios recibidos y el correspondiente incremento en el patrimonio, al valor razonable de los bienes o servicios, a menos que ese valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad, caso en el cual se medirá a través del valor razonable de los instrumentos de patrimonio.

Una entidad medirá el valor razonable de las acciones (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) según: si hay un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará ese precio; si no, utilizará los datos de mercado observables que sean específicos de la entidad; y si no se cumplen ninguno de los anteriores se utilizará un método de valoración que utilice datos de mercado.

Por su parte, para los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, la entidad medirá los bienes o servicios adquiridos y el pasivo incurrido, al valor razonable del pasivo, y hasta que el mismo no se liquide, su valor razonable se medirá en cada fecha sobre la que se informa, contabilizando cualquier cambio en el resultado del período.

Información a revelar

Una entidad revelará una descripción de cada tipo de acuerdo con pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del período y el número y la media

ponderada de los precios de ejercicio de las opciones sobre acciones, para las opciones existentes en todo el período.

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

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

Sección 27 - Deterioro del Valor de los Activos

Una pérdida por deterioro se produce cuando el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable.

Una entidad evaluará en cada fecha sobre la que se informa si existió un deterioro del valor de los inventarios, comparando el importe en libros de cada partida del inventario con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si tal deterioro existió, la entidad reducirá el importe en libros del inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta, registrando tal deterioro en el resultado del ejercicio.

En caso de activos distintos de inventarios, la entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros, contabilizando dicha reducción en el resultado del período como una pérdida por deterioro del valor. Así también, si existiera algún indicio del deterioro del valor de algún activo (si el valor de mercado del activo disminuyó significativamente más de lo esperable, si el importe en libros de los activos netos de la entidad es superior al valor razonable estimado, la

obsolescencia o deterioro físico del activo, entre otras), estimando el importe recuperable del activo.

Si el valor razonable del activo menos los costos de venta, o su valor en uso (valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener) exceden al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.

Una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se reconocerá si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de la misma. La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, primero, en el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo, y luego entre los demás activos de la unidad de forma proporcional.

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

Para todos los activos distintos a la plusvalía, una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en períodos anteriores pueda haber desaparecido o disminuido. Si existen cualesquiera de estos indicios, la entidad determinará si se debe revertir o no la anterior pérdida por deterioro del valor de forma total o parcial, valuándolo según el importe recuperable de ese activo individual, o el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo.

Información a revelar

Una entidad revelará, para los inventarios; las propiedades, plantas y equipos (incluidas las propiedades de inversión contabilizadas mediante el método del costo); la plusvalía y otros activos intangibles; las inversiones en asociadas y para

las inversiones en negocios conjuntos, la siguiente información: el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados y el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados.

Sección 28 - Beneficios a los Empleados

Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluyendo administradores y gerentes, a cambio de sus servicios.

Una entidad reconocerá los beneficios a los empleados: como un pasivo, después de deducir los importes que hayan sido pagos directamente a los empleados; como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF establezca que se active.

Los beneficios a corto plazo comprenden: sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social; licencias remuneradas a corto plazo, ya sea reglamentaria como por enfermedad; participaciones en ganancias e incentivos pagaderos dentro de los doce meses siguientes al cierre; y beneficios no monetarios (asistencia médica, alojamiento, automóviles, etc.)

Los beneficios post-empleo son los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al empleo, por ejemplo beneficios por retiro, como las pensiones y los seguros de vida o asistencia médica.

Una entidad reconocerá las aportaciones por pagar para un período como un pasivo, después de deducir cualquier importe ya pagado, o como un gasto, salvo que otra sección de esta NIIF requiera que sea activado

Existen otros beneficios a largo plazo para los empleados, entre ellos: las ausencias remuneradas a largo plazo, como vacaciones especiales por antigüedad,

los beneficios por largos períodos de servicio, los beneficios por invalidez de larga duración.

Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo y los medirá por el neto del valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa, menos el valor razonable, en la fecha sobre la que se informa, de los activos (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación de las obligaciones.

Los beneficios por terminación del contrato son todo aquel pago (o suministro de otro tipo de beneficios) al que está obligado una entidad de realizar a los empleados cuando resuelve sus contratos laborales y que surge por ley, por contrato u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus representantes, o por una obligación implícita basada en las prácticas habituales de la misma, o por el deseo de actuar de forma equitativa.

Dichos beneficios serán reconocidos en gastos de forma inmediata, y serán medidos como la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en la fecha sobre la que se informa.

Información a revelar

Con respecto a los beneficios a los empleados a corto plazo no se requiere información a revelar específica.

Con respecto a los beneficios post-empleo, una entidad revelará los planes de beneficios definidos; la política contable de la entidad para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales; una explicación si la entidad utiliza cualquier simplificación para medir su obligación por beneficios; la fecha de la valoración actuarial integral más reciente; una conciliación de los saldos de la obligación por beneficios, del valor razonable de los activos del plan y de cualquier derecho de

reembolso reconocido como un activo; el costo total relativo a planes de beneficios definidos del período; los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para cada clase de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad; el rendimiento real de los activos del plan; y los supuestos actuariales principales utilizados, incluyendo las tasas de descuento, las tasas de rendimiento esperadas.

Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo, la entidad revelará la naturaleza de los beneficios, el importe de su obligación y el nivel de financiación en la fecha sobre la que se informa.

Para cada categoría de beneficios por terminación, la entidad revelará la naturaleza de los beneficios, su política contable, el importe de su obligación y el nivel de financiación en la fecha sobre la que se informa.

Sección 29 - Impuesto a las Ganancias

Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias, el cual incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales.

Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros, estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del período actual y los períodos anteriores. Se reconocerá un activo por impuesto corriente si se realizaron pagos en exceso y si existen beneficios por pérdidas fiscales que puedan utilizarse para recuperar

impuestos pagados anteriormente. Los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes se reconocerán como gasto por el impuesto en resultados.

Se reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en períodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados, calculado como la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de en el estado de situación financiera y los reconocidos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento.

Se reconocerá un pasivo o activo por impuestos diferidos, todas las diferencias temporarias (diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento de los activos y pasivos) que se espere que incrementen o reduzcan respectivamente la ganancia fiscal en el futuro, excepto las asociadas a ganancias no remitidas por subsidiarias extranjeras, sucursales, asociadas y negocios conjuntos, en la medida en que la inversión sea de duración básicamente permanente. También se reconocerá un activo por impuestos diferidos la compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento. No reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas al reconocimiento inicial de la plusvalía.

Una entidad medirá un activo (o pasivo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa.

Retenciones fiscales sobre dividendos

Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, se le puede requerir pagar una porción de los dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas.

Presentación

Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total o en el patrimonio, y nunca podrá reconocer un activo o pasivo como corriente. Compensará los activos por impuestos corrientes o diferidos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos, solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y tenga intención de liquidarlos en términos netos.

Información a revelar

Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.

Revelará separadamente: el gasto (ingreso) por impuestos corriente, ajustes por impuestos corrientes, el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con diferencias temporarias y con cambios en las tasas impositivas, el efecto sobre el gasto o los ajustes al gasto por impuestos diferidos que surja de un cambio por parte de las autoridades fiscales o de la entidad o sus accionistas, cambios en la corrección valorativa, impuestos corrientes y diferidos relacionados con partidas de otro resultado integral, explicación de las diferencias significativas en los importes del resultado integral y los importes presentados a las autoridades fiscales, explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, la fecha de caducidad de las diferencias temporarias, y de las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados.

Sección 30 - Conversión de la Moneda Extranjera

Cada entidad identificará su moneda funcional que será la moneda del entorno

económico principal en el que opera dicha entidad. Los factores más importantes a considerar en su determinación son: la moneda que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios y del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios y la moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de proporcionar bienes o suministrar los servicios.

Información en moneda funcional sobre las transacciones en moneda extranjera

Una transacción en moneda extranjera incluye transacciones que surgen cuando una entidad compra o vende bienes o servicios, o presta o toma prestados fondos a pagar, o adquiere o dispone de activos, o incurre o liquida pasivos, cualquiera de ellos en una moneda extranjera. El reconocimiento inicial de esta transacción será registrada aplicando al importe de la moneda funcional, la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.

Al final de cada período la entidad: convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre; convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y convertirá las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.

Una entidad reconocerá, en los resultados del período en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el período.

Cambio de moneda funcional

Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional. Una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de situación financiera a la moneda de presentación elegida.

Si la moneda funcional no se corresponde con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos: los activos y pasivos se convertirán a la tasa de cambio de cierre; los ingresos y gastos se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción; y todas las diferencias de cambio resultantes de la conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre, se reconocerán en otro resultado integral.

Información a revelar

Una entidad revelará la siguiente información: el importe de las diferencias de cambio reconocidas en los resultados, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados y el importe de las diferencias de cambio que surjan durante el período y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del período.

Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una

entidad señalará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.

Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional la entidad revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.

Sección 31 - Hiperinflación

Algunos de los posibles indicadores de una economía hiperinflacionaria son: conservar la riqueza en forma de activos no monetarios, o en una moneda extranjera estable, considerar los importes monetarios en términos de una moneda extranjera estable y no local, ventas y compras a crédito a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, tasas de interés, salarios y precios se vinculan a un índice de precios, tasa acumulada de inflación a lo largo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100 por ciento.

Todos los importes de los estados financieros de una entidad, cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa.

Procedimientos para reexpresar los estados financieros a costo histórico

Los importes del estado de situación financiera, no expresados en la unidad de medida corriente al final del período, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, salvo las partidas monetarias que no serán reexpresadas por encontrarse expresadas en la unidad de medida corriente al cierre. Los activos y pasivos vinculados mediante acuerdos a cambios en los precios (bonos y préstamos indexados), se ajustarán en función del acuerdo.

Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario: algunas partidas no monetarias se registrarán según sus importes corrientes al final del período, tales como el valor neto realizable o el valor razonable; la mayoría de estas partidas se registrarán al costo o al costo menos la depreciación y por ello se expresarán en importes corrientes en su fecha de adquisición. El importe reexpresado de una partida no monetaria se reducirá cuando exceda de su importe recuperable.

Al comienzo del primer período los componentes de patrimonio, excepto las ganancias acumuladas, se reexpresarán aplicando un índice general de precios desde las fechas en que fueron aportados o que surgieron. Al final del primer período se reexpresarán todos los componentes del patrimonio.

Todas las partidas del estado del resultado integral se expresarán en la unidad de medida corriente al final del período. Por ello, todos los importes necesitarán ser reexpresados aplicando la variación en el índice general de precios desde la fecha en que estas partidas fueron reconocidas inicialmente.

Se expresará todas las partidas del estado de flujos de efectivo en la unidad de medida corriente al final del período.

En un período de inflación, una entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo, y con un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo. Una entidad incluirá en resultados la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta.

Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria, los importes expresados en la moneda de presentación, al final del período anterior al que se informa, se utilizarán como base para los importes en libros de los estados financieros posteriores.

Información a revelar

Una entidad deberá revelar lo siguiente: que los estados financieros han sido reexpresados para reflejar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional, la identificación y el nivel del índice general de precios, y las variaciones durante el período corriente y el anterior y el importe de la ganancia o pérdida en las partidas monetarias.

Sección 32 - Hechos Ocurridos después del Período sobre el que se Informa

Se define a los hechos ocurridos después del período sobre el que se informa como todos los hechos, favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del período sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Existen dos tipos de hechos: los que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del período sobre el que informa y que implican ajuste, y los que indican condiciones que surgieron después del período sobre el que informa y que no implican ajuste.

Reconocimiento y medición

Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, incluyendo la información a revelar relacionada, para los hechos que impliquen ajuste y hayan ocurrido después del período sobre el que se informa.

Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del período sobre el que se informa si estos hechos no implican ajuste.

Si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de patrimonio después del final del período sobre el que se informa, no

reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del período sobre el que se informa.

Información a revelar

Una entidad revelará tanto la fecha como quién ha concedido la autorización de publicación de los estados financieros.

Se revelará la siguiente información para cada categoría de hechos ocurridos después del período, que no implican ajuste: la naturaleza del hecho; y una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento de que no se puede realizar esta estimación.

Sección 33 - Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros.

Persona relacionada es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad; ejerce control sobre la entidad que informa; o ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.

Una entidad está relacionada con la entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes: la entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo; una de las entidades es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad; ambas entidades son negocios conjuntos de una tercera entidad; una de las entidades es un negocio conjunto de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad; la entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta; la entidad esta controlada o

controlada conjuntamente por una persona relacionada; una persona relacionada que sea miembro del personal clave de la gerencia de la entidad tiene poder de voto significativo en la entidad; una persona relacionada que ejerza control sobre la entidad que informa tiene influencia significativa sobre la entidad o tiene poder de voto significativo en ella; una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa y un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella.

No se consideran necesariamente partes relacionadas dos entidades que simplemente tienen en común un administrador u otra persona clave de la gerencia; dos participantes en un negocio conjunto, por compartir el control conjunto sobre dicho negocio conjunto; un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, en virtud de la dependencia económica.

Información a revelar

Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias con independencia de que haya habido transacciones entre ellas.

Personal clave de la gerencia son las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente. Remuneraciones son todos los beneficios a los empleados, incluyendo los que tengan la forma de pagos basados en acciones.

Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio.

Si una entidad realiza transacciones entre partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, saldos pendientes y compromisos.

Se deberá revelar de forma separada la información requerida para entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad; entidades sobre las que la entidad ejerza control, control conjunto o influencia significativa; personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora; otras partes relacionadas.

Sección 34 - Actividades Especiales

Agricultura

Una entidad determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, mediante el modelo del valor razonable, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, o mediante el modelo del costo para todos los demás activos biológicos.

Se reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados; sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros, y el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada fecha sobre la que se informe, a su valor razonable menos los costos de venta.

Una entidad revelará de sus activos biológicos medidos al valor razonable: una descripción de cada clase de activos biológicos, los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada categoría de productos y una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del período.

La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. De este tipo de activos medidos al costo, una entidad revelará: una descripción de cada clase de activos biológicos, una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable, el método de depreciación utilizado, las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas y el importe en libros bruto y la depreciación acumulada, al principio y al final del período.

Actividades de extracción

Una entidad que utilice esta NIIF y se dedique a las actividades de extracción contabilizará los desembolsos por la adquisición o el desarrollo de activos tangibles o intangibles para su uso en actividades de extracción aplicando la Sección 17 - Propiedades, Planta y Equipo- y la Sección 18 -Activos Intangibles distintos a la Plusvalía-, respectivamente.

Acuerdos de concesión de servicios

Es un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público (la concedente) contraen con un operador privado para desarrollar, operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles. Existen dos categorías principales: en una, el operador recibe un activo financiero (un derecho incondicional por contrato de recibir un importe de

efectivo específico a cambio, en la otra, el operador recibe un activo intangible) un derecho de cobrar.

Sección 35 - Transición a la NIIF para las PYMES

Una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión. Si deja de usarla durante uno o más períodos y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, no serán aplicables.

Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta NIIF son los primeros estados en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, del cumplimiento con la NIIF para las PYMES.

Una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES; no reconocer partidas como activos o pasivos si esta NIIF no lo permite; reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o patrimonio diferente de acuerdo con esta NIIF y aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Las políticas contables pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes se reconocerán directamente en las ganancias acumuladas.

Información a revelar

Una entidad explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, al

rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad.

Los primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF de una entidad incluirán una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable, conciliaciones de su patrimonio y una conciliación del resultado.

CAPÍTULO 3 - ANÁLISIS DE LA NIIF PARA PYMES

3.1 - Introducción al análisis

En este capítulo realizaremos un análisis de las siguientes secciones de las NIIF para PYMES y su comparación con la respectiva Norma Internacional de Contabilidad (NIIC):

- Sección 13- Inventarios
- Sección 17- Propiedad, Planta y Equipo
- Sección 23- Ingresos de Actividades Ordinarias
- Sección 21- Provisiones y Contingencias
- Sección 18- Activos Intangibles distintos de Plusvalía

En tal sentido presentaremos un resumen de cada Sección y luego se realizará un análisis comparativo entre la Sección de la NIIF y la NIC que trata el tema tratado en la Sección correspondiente.

Específicamente luego de cada apartado tratado en cada una de las Secciones, se realizará el análisis comparativo, exponiendo las diferencias en los tratamientos desarrollados por una y otra norma. No se hará mención a aquellos casos en que los tratamientos brindados por ambas normas sean los mismos.

Por último, al finalizar cada tema incluimos un cuadro comparativo en el que intentaremos mostrar semejanzas y diferencias en los puntos establecidos por cada norma.

3.2 - Inventarios: Sección 13 vs. NIC 2

Son activos:

- mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones;
- en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Análisis - Inventario -

La definición dada de inventario es la misma según la NIIF para PYMES y la NIC 2, sin embargo, la NIC 2 aclara expresamente que los inventarios incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. De la misma manera aclara que también son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo.

Alcance

Esta Sección se aplica a todos los inventarios, excepto a:

- (a) Las obras en progreso, que surgen de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados
- (b) Los instrumentos financieros
- (c) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección

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

- (a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan por su valor razonable menos el costo de venta con cambios en resultados, o
- (b) intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, con cambios en resultados.

Medición de los inventarios

Los inventarios se medirán al menor entre los siguientes importes:

- el costo
- el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.

Costo de los inventarios

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

Costos de compra	Costos de transformación	Otros costos
Precio de compra, aranceles de importación, otros impuestos no recuperables	Costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como mano de obra	Son todos los necesarios para darle su condición y ubicación actuales
Transporte, manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales y servicios	Asignación sistemática de gastos generales de producción fijos (no dependen del volumen de producción) y variables (varían según el volumen de producción)*	
Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán		

* Los costos indirectos fijos de producción se distribuirán entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en promedio, a lo largo de un número de períodos o

temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad procedente de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción si se aproxima a la capacidad normal. El importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el período en que hayan sido incurridos. En períodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción disminuirá, de manera que los inventarios no se midan por encima del costo.

Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

En el caso de que la entidad adquiera inventarios con pago aplazado, la diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el importe del pago aplazado se reconocerá como gasto por intereses pero no se añadirá al costo de los inventarios.

Análisis - Medición y Costo de los inventarios -

Según la NIC 2 los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor. Se entiende por valor neto realizable, el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. Como vemos ambas normas utilizan el mismo método de medición, la diferencia radica en que la NIIF para PYMES en ningún momento habla de valor neto realizable sino que directamente se remite a su definición.

Con respecto al Costo de los Inventarios, la NIC 2 establece que los costos por préstamos pueden ser incluidos dentro del costo de los mismos en determinadas circunstancias, las cuales se establecen en la NIC 23 -Costos por Préstamos-, que si bien no es el tema tratado en este apartado, consideramos relevante su inclusión dentro de este análisis por estar estrictamente ligado con el tema. Esta es la principal diferencia que existe entre la NIC 23 y la Sección 25 -Costos por Préstamos- de la NIIF para PYMES, en la cual se establece que todos los costos por préstamos deben ser reconocidos como un gasto en resultados en el período en que se incurre.

En primer lugar, la NIC 23 establece como tratamiento de referencia que los costos por intereses se reconocen como gastos del período en que se incurre en ellos, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.

Por otro lado, permite también un tratamiento alternativo (ésta es la diferencia con la NIIF para PYMES), el cual se aplica solamente a determinados activos con características específicas que la Norma llama activos cualificados. Los mismos se definen como aquellos que requieren, necesariamente, de un período de tiempo sustancial antes de estar listos para su uso o para la venta. Además de tratarse de activos cualificados, para utilizar este tratamiento se deben cumplir las siguientes condiciones:

- (a) que se haya incurrido en desembolsos con relación al activo
- (b) que se haya incurrido en costos por préstamos
- (c) que se estén llevando a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para su uso o para su venta.

El tratamiento alternativo permite capitalizar dentro del costo de los activos cualificados los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de dichos activos siempre que sea probable que generen beneficios económicos futuros a la entidad y puedan ser medidos con suficiente fiabilidad.

Producción conjunta y subproductos

- Producción conjunta: se distribuirá los costos entre los productos utilizando bases coherentes y racionales
- Subproductos: cuando no sean significativos, la entidad los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo este

importe del costo del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Costos excluidos de los inventarios

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

- (a) Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.
- (b) Costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior.
- (c) Costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.
- (d) Costos de venta.

Otros Casos

	Costos de los inventarios para un prestador de servicios	Costos de los productos agrícolas recolectados de los activos biológicos
Medición	Costos de producción (mano de obra y otros costos del personal directamente atribuibles, así como otros costos indirectos atribuibles). No incluye mano de obra, costos relacionados con las ventas o con el personal de administración general, márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles	Valor razonable menos costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección

Técnicas de medición del costo

- Método de costo estándar: tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la

capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales.

- Método de los minoristas: mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.
- Precio de la compra más reciente si los resultados se aproximan al costo

Fórmulas de cálculo del costo

- Para los bienes que son habitualmente intercambiables: fórmula de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado (PPP)
- Partidas que no son habitualmente intercambiables y bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos: identificación específica de sus costos individuales.

Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta NIIF.

Análisis - Fórmulas de cálculo del costo -

La NIC 2, al igual que la NIIF para PYMES, establece que se puede utilizar el método FIFO y Costo Promedio Ponderado, pero a diferencia de ella no prohíbe específicamente la adopción del método LIFO. Dicha omisión podría llegar a generar algún tipo de confusión respecto a su aplicación o no.

Como hemos venido observando, en general la NIC nos brinda un mayor grado de detalle y definición de los distintos conceptos manejados. En este caso, a diferencia de la NIIF para PYMES, la NIC 2 define el concepto de identificación específica de costos individuales. Esto significa que cada tipo de costo concreto se

distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Puede ser adecuado para el caso de productos que se discriminan para un proyecto específico. Esta identificación no se aplica en el caso en que exista un gran número de productos habitualmente intercambiables. Asimismo, la NIC 2 define el concepto de FIFO y Costo Promedio Ponderado, mientras que la NIIF para PYMES no lo hace. Según la fórmula FIFO, los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente, ya que asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar. Según el método del costo promedio 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 período, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el período.

Deterioro del valor de los inventarios

La Sección 27 -Deterioro del Valor de los Activos- establece que una entidad evalúe al final de cada período sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable, por ejemplo por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes.

Si una partida o grupos de partidas de inventario están deterioradas se requiere que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor. Dicha pérdida se podrá revertir en algunas circunstancias

Análisis - Deterioro del valor de los inventarios -

Si bien la NIC 36 -Deterioro del Valor de los Activos- es la norma específica que trata este tema, la NIC 2 de todas formas extrae los aspectos más importantes relacionados a los inventarios, a diferencia de la NIIF para PYMES que

simplemente se remite a la Sección 27 -Deterioro del Valor de los Activos-. Por esto podemos reafirmar que la NIC 2 es considerablemente más detallada y completa respecto al concepto de valor neto realizable, depreciación y al tratamiento contable de los distintos casos.

En primer lugar, la NIC 2 habla sobre los casos en que el costo de los inventarios puede ser o no recuperable. Con respecto a esto nos dice que el costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído, así como si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado.

Tanto la NIC 2 como la Sección 27 de la NIIF para PYMES, se refieren a la rebaja del importe en libros hasta la concurrencia con el valor neto realizable, aclarando que generalmente dicha rebaja se realiza para cada partida de los inventarios, aunque en ciertas circunstancias puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Un ejemplo de estas circunstancias especiales puede ser el caso de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea.

Por otro lado, la NIC 2 se refiere al tema de la estimación del valor neto realizable. Con respecto a esto, establece que las mismas se basarán en la información más fiable que se disponga en el momento de realizarlas y tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Estas estimaciones considerarán las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que estos hechos confirmen condiciones existentes al final del período.

Para el caso de empresas industriales, la NIC 2 trata el tema de materias primas y suministros para producción. Con respecto a esto establece que en el caso de que se espere que los productos terminados sean vendidos al costo o por encima del mismo, no se rebajará el importe en libros de dichas materias primas y otros suministros. En otro caso, cuando como consecuencia de una reducción en el precio de las materias primas sea probable que el costo de los productos terminados exceda su valor neto realizable, se rebajará el importe en libros de la materia prima hasta cubrir esa diferencia.

La NIC 2 y la Sección 27 de la NIIF para PYMES establecen que se debe realizar una evaluación del valor neto realizable en cada período. El principio fundamental subyacente es que el valor contable debe ser el menor entre el costo y el valor neto realizable. Por lo tanto, cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja hayan dejado de existir o cuando exista evidencia de un incremento en el valor neto realizable, se revertirá el importe de la rebaja contabilizada previamente. Este caso se puede dar, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un período posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Reconocimiento como un gasto

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

Información a revelar

Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada.
- (b) El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según la clasificación apropiada para la entidad.
- (c) El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período.
- (d) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado, de acuerdo con la Sección 27 -Deterioro del valor de los activos-
- (e) El importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.

Análisis – Información a revelar -

Las NIIF completas son más exigente con respecto a este apartado. En primer lugar podemos mencionar que según la NIC 2 se debe revelar el importe en libros de los inventarios que son llevados al valor razonable menos los costos de venta, mientras que según la NIIF para PYMES no es necesario aclarar qué inventarios son llevados al costo o al precio estimado de venta menos los costos de terminación y venta.

Por otra parte en esta NIIF no es necesario revelar las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor del inventario, mientras que la NIC 2 establece específicamente que deben revelarse dichas circunstancias o eventos.

Así también cabe destacar que la NIC 2 establece una clasificación detallada de los inventarios. Un posible ejemplo de dicha clasificación podría ser distinguir entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso. Esta clasificación no se brinda en la NIIF

para PYMES y, en consecuencia, tampoco se exige como información a revelar la exposición de los importes parciales, la cual consiste en individualizar los importes de cada uno de los rubros en que se han clasificado los inventarios.

A continuación proporcionamos un cuadro donde se puede observar en forma resumida el tratamiento de cada uno de los puntos tratados y las diferencias entre el tratamiento de la NIIF para PYMES y la NIC 2:

Concepto	Sección 13 NIIF para PYMES	NIIC 2
Definición Inventario	Son activos - mantenidos para la venta o - en proceso de producción, o - en forma de materiales o suministros	No hay diferencias
Alcance	Se aplica a todos los inventarios, excepto a: - las obras en progreso, que surgen de contratos de construcción, - los instrumentos financieros - los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección	No hay diferencias
Medición	Menor entre costo y precio estimado de venta menos los costos para completar y vender	Menor entre costo y valor neto realizable
Costo de los inventarios	El costo incluirá todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.	No hay diferencias
Costos por préstamos	No permite su inclusión	Permite su inclusión en ciertas circunstancias

PYMES: NUEVA NORMATIVA EN URUGUAY Y SU IMPACTO EN LA INFORMACIÓN CONTABLE

Concepto	Sección 13 NIIF para PYMES	NIIC 2
Costos excluidos de los inventarios	Son reconocidos como gastos: - desperdicios anormales - costos de almacenamiento - costos indirectos de administración - costos de venta	No hay diferencia
Fórmulas de cálculo del costo	- Bienes habitualmente intercambiables: FIFO o PPP - Partidas no habitualmente intercambiables y bienes y servicios para proyectos específicos: identificación específica de sus costos individuales	No hay diferencia
Método LIFO	Prohibido expresamente	No se prohíbe expresamente su uso pero se entiende no está permitido porque antes se utilizaba y ahora solamente se presentan los otros dos métodos.
Deterioro del valor de los inventarios	Se remite a la Sección 27 - Deterioro del valor de los activos-	Trata el tema en la misma NIC 2, aunque la NIC 36 es la norma específica para el deterioro de los activos.
Reconocimiento como un gasto	Se reconoce cuando se vende el inventario	No hay diferencia
Información a revelar: circunstancias que causaron la reversión de pérdida por deterioro	No es necesario revelar	No debe revelar
Información a revelar: inventarios que se contabilizan a valor razonable menos costos de venta	No es necesario revelar	Se debe revelar
Información a revelar: clasificación detallada de los inventarios y revelación de los importes parciales	No es necesario revelar	Se debe revelar

3.3 - Propiedades, Planta y Equipo: Sección 17 vs. NIC 16

Alcance de esta Sección y definición de propiedades, planta y equipo

Esta Sección se aplicará a la contabilidad de propiedades, planta y equipo así como a las propiedades de inversión que no puedan medirse con fiabilidad. Para estas últimas, en caso de poder medirse con fiabilidad, se tratarán según la Sección 16 -Propiedades de Inversión-.

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

- (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y
- (b) se esperan usar durante más de un período.

No se incluye en la definición a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, o los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Análisis - Alcance y definición-

La gran diferencia que vemos en este apartado en comparación con la NIC 16 es en lo que refiere a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. Como vemos en esta Sección de la NIIF los mismos se excluyen por no ser considerados propiedades, planta y equipo, mientras que en la NIC 16 son excluidos, pero simplemente por no estar dentro del alcance de la norma.

Adicionalmente a lo detallado anteriormente, la NIC 16 excluye dentro del alcance de la norma a:

- las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidos para la venta, y
- el reconocimiento y medición de los activos para exploración y evaluación de recursos minerales.

Reconocimiento

La entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si, es probable que obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y su costo puede medirse con fiabilidad.

Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios, y se reconocen en el resultado del período cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente son propiedades, planta y equipo cuando la entidad espera utilizarlas durante más de un período. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se considerarán también propiedades, planta y equipo.

Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares, como el techo de un edificio, y en cuyo caso su costo se añadirá al importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra este costo siempre que se espere que este reemplazo vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales. Los elementos sustituidos serán dados de baja en cuentas.

Una condición para que algunos elementos de las propiedades, planta y equipo sigan operando, puede ser la realización periódica de inspecciones generales en

busca de defectos, independientemente de que algunas partes sean sustituidas o no. El costo de dicha inspección será reconocido en el importe en libros del elemento inspeccionado, dando de baja cualquier inspección previa importante.

Los terrenos y los edificios son activos separables y siempre serán contabilizados por separado.

Análisis - Reconocimiento -

Ambas normas establecen los mismos conceptos respecto a este apartado, sin mayores diferencias más que un mayor detalle que brinda la NIC 16.

Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incremente los beneficios económicos que proporcionan las partidas de propiedades, planta y equipo existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 - Deterioro del Valor de los Activos-.

Adicionalmente, la NIC 16 señala que no se reconocerá en el costo de las propiedades, planta y equipo los costos ocasionados por el mantenimiento diario del activo, como ser los costos de mano de obra y los consumibles. Dichos costos se reconocerán en el resultado del período en que se incurra en ellos.

Medición inicial y posterior

Una entidad medirá inicialmente un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo, componiéndose el mismo por los siguientes elementos:

- (a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
- (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo costos por preparación de emplazamiento, por la entrega, manipulación, instalación y montaje, y de los de comprobación del correcto funcionamiento.
- (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento, rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado período, con propósitos distintos al de producción de inventarios.

No se consideran costos de un elemento de propiedades, planta y equipo, y serán reconocidos como gasto cuando se incurra en ellos los siguientes:

- Costos de apertura de una nueva instalación productiva
- Costos de introducción de un nuevo producto o servicio

- Costos de apertura del negocio en una nueva localización o para una nueva clientela
- Costos de administración y otros costos indirectos generales
- Costos por préstamos

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

Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo se adquiriera a través de permuta, el costo del elemento adquirido será su valor razonable, a menos que la transacción no tenga carácter comercial, o ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Posteriormente al reconocimiento inicial, los elementos de propiedades, planta y equipo se valúan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Análisis - Medición inicial y posterior -

Respecto a la medición inicial, la principal y más grande diferencia entre ambas normativas es que, la Sección 17 de la NIIF para PYMES, no considera como costo de un elemento de propiedades, planta y equipo a los costos por préstamos, volcándolo directamente a resultados.

Las NIC completas consideran, para todos los casos en que sea posible determinar qué costos por préstamos provienen de préstamos destinados a la construcción de propiedades, planta y equipo, que los intereses generados por estos préstamos puedan ser activados al valor de la misma propiedad, planta y equipo hasta que

culmine la construcción. Esto está previsto en la NIC 23 -Costo por préstamos-, y es aplicable a varias NIC, como en este caso la NIC 16. Sin embargo la NIIF para PYMES no incorpora este aspecto en toda su normativa, por lo que, en ningún caso se podrá reconocer costos por préstamos dentro de propiedades, planta y equipo.

En general dentro del apartado de medición inicial, tanto la NIC 16 como la Sección 17, comparten la definición de costo de propiedades, planta y equipo, sus componentes, y la medición del costo, excepto en el caso de que si el plazo de pago se aplazara más de los plazos normales del crédito comercial, según la NIC 16, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del período de aplazamiento, a menos que se capitalicen dichos intereses de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23.

Si vemos el tema de las permutas de activos, en la Sección 17 se menciona que esta transacción debe tener carácter comercial, pero en ningún momento establece cuáles son esas características. En cambio la NIC 16 sí establece un detalle de estas características, mencionando que la transacción tendrá carácter comercial si la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de los del activo transferido, o el valor específico de las actividades afectadas por la permuta se ve modificado por el intercambio. Además de una de estas dos condiciones, se debe cumplir que estas diferencias sean significativas comparadas con el valor razonable de los activos intercambiados.

En cuanto a la medición posterior al reconocimiento inicial, la Sección 17 de la NIIF para PYMES solamente admite el método del costo, y no el método de revaluación que sí es considerado en la NIC 16.

Según el modelo de revaluación, con posterioridad al reconocimiento inicial, los elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor pueda ser medido con

fiabilidad, se contabilizarán por su valor revaluado que es el valor razonable (valor de mercado definido a través de tasación o, si no existe valor de mercado, se usan estimaciones), en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Dichas revaluaciones se harán con la regularidad necesaria para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que pudiera determinarse utilizando el valor razonable.

Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- (a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado.
- (b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

Los ajustes en la depreciación acumulada que surjan de la reexpresión o eliminación anterior, forman parte del incremento o disminución del importe en libros del activo.

Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos. Algunos ejemplos de clases de activos son: terrenos, maquinaria, terrenos y edificios, aeronaves, equipos de oficina, etc.

Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta patrimonial de revaluación. En el caso en que se incremente el importe en libros de un activo al que previamente se le haya disminuido su valor y tal disminución haya sido reconocida en resultados, dicho incremento se reconocerá en el resultado del período.

En el caso contrario, cuando se reduzca el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se contabilizará directamente en el resultado del período. En el caso en que se reduzca el importe en libros de un activo al que previamente se le haya aumentado su valor y tal incremento haya sido registrado en una cuenta patrimonial de revaluación, dicha disminución hará disminuir el saldo de la cuenta patrimonial, siempre y cuando la disminución no exceda el importe en libros de la cuenta patrimonial de revaluación.

Cuando los superávits de revaluación incluidos en el patrimonio se consideren realizados, esto es cuando se produzca la venta o disposición por otra vía del activo, dicho superávit se transferirá directamente a la cuenta de resultado acumulado.

Depreciación

Para los elementos de propiedades, planta y equipo que tengan patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, se distribuirá el costo inicial del activo entre los diferentes elementos del activo y se depreciarán cada uno por separado y según su vida útil. Otros activos, se depreciarán como activos individuales, salvo algunas excepciones de activos que tienen una vida ilimitada y no se deprecian, como ser minas, canteras y vertederos. Los terrenos no se deprecian por tener una vida útil ilimitada.

El cargo por depreciación para cada período se reconocerá en el resultado del período, salvo que esta NIIF requiera que se reconozca como parte del costo del activo.

Importe depreciable, período de depreciación y método de depreciación

Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Un activo puede cambiar su valor residual o su vida útil de acuerdo a ciertas causas, como por ejemplo un desgaste significativo inesperado o avances tecnológicos, por el cual se deberá revisar las estimaciones anteriores de estos valores.

El período de depreciación se inicia cuando el activo está disponible para ser utilizado y finaliza cuando se da de baja en cuentas o cuando haya finalizado la vida útil estipulada.

Para determinar la vida útil, se deberá considerar factores tales como la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

El método de depreciación debe reflejar la forma en que la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Dentro de ellos encontramos el método lineal, el de depreciación decreciente, y los métodos basados en el uso del activo, como por ejemplo el de las unidades de producción.

La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable.

Análisis - Importe depreciable, período de depreciación y método de depreciación

Con respecto al período de amortización, las circunstancias del inicio del mismo son iguales para ambas normas, en cambio la finalización de dicho período es distinta. Mientras que según la NIIF para PYMES, dicho período finaliza cuando el activo es dado de baja en cuentas; según la NIC 16 hay que considerar la fecha menor entre la baja en cuentas y la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta de acuerdo con lo establecido en la NIIF 5 -Activos no corrientes Mantenedos para la venta y Operaciones discontinuadas-.

En el caso del valor residual, su tratamiento y definición es el mismo para las mismas normas. La NIC 16 amplía el desarrollo del mismo, señalando que el valor residual del activo podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En tal caso, el cargo por amortización será nulo, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta el importe inferior al importe en libros del activo.

Otro punto importante a considerar es el que refiere a la revisión tanto del período como del método de amortización. Como vimos, la NIIF para PYMES simplemente nos dice que existen factores que nos pueden indicar que se modificó el valor residual, el método de amortización o la vida útil del activo y que en tales casos dichos cambios se tratarán como un cambio en la estimación contable. Para darse cuenta de que existen estos factores la entidad deberá realizar alguna acción para recolectar dicha información y analizarla, además este trabajo lo deberá hacer periódicamente para no pasar por alto datos importantes. Sin embargo, en la NIIF para PYMES no se especifica que tan periódicamente deben realizarse los mismos. Por un lado, se puede entender que en el caso de que no existan los factores que se nombran, no deba realizarse la revisión, por otro lado, se puede interpretar que la revisión debe ser obligatoriamente anual ya que dice que deberán analizarse los cambios en los factores desde la fecha sobre la que se

informa anual más reciente. Una vez más podemos notar la falta de precisión de la norma en estudio. Por su parte, la NIC 38 es bastante más clara al respecto y no deja esta cuestión a la libre interpretación, estableciendo específicamente que tanto el período como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada período. Como vemos, especifica que la entidad deberá desarrollar algún tipo de proceso para recolectar la información y lo deberá realizar como mínimo anualmente.

Deterioro del valor

En cada fecha sobre la que se informa, una entidad debe determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, debe reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor, en función de lo que establece la Sección 27 - Deterioro del valor de los activos-.

En caso de que sea exigible que un tercero compense los deterioros de valor de un activo, la entidad incluirá en resultados tales compensaciones.

Baja en cuentas

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

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

El resultado será reconocido en el ejercicio en que el activo sea dado de baja en cuentas. Dicho resultado se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.

Análisis - Baja en cuentas-

Si bien en este tema ambas normativas comparten las principales definiciones e ideas, hay un punto que es establecido por la NIC 16 y que no es mencionado en la Sección 17 de la NIIF para PYMES, dicho punto es la contrapartida a cobrar por la disposición de un activo de propiedad, planta y equipo.

Según la NIC 16 la contrapartida a cobrar por la disposición de un elemento de propiedad, planta y equipo se reconocerá inicialmente a su valor razonable. En caso de aplazarse el pago la contrapartida se reconocerá al precio contado, y la diferencia entre el importe nominal y el precio contado se reconocerá como intereses en el estado de resultados.

Información a revelar

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

- (a) Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto
- (b) Los métodos de depreciación y las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- (c) El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del período sobre el que se informa.
- (d) Una conciliación, únicamente para este período, entre los importes en libros al principio y al final del mismo, que muestre por separado las adiciones, disposiciones, adquisiciones mediante combinaciones de negocios, transferencias a propiedades de inversión, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27 -Deterioro del valor de los activos-, la depreciación y otros cambios.

- (e) La existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene restricciones o que está pignorada como garantía de deudas.
- (f) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de las mismas

Análisis - Información a revelar -

La NIC 16 coincide en todos los puntos detallados anteriormente y además agrega que se debe revelar una conciliación entre los valores en libros al inicio y al final del período de:

- los activos clasificados como mantenidos para la venta,
- los incrementos o disminuciones provenientes de revaluaciones,
- las diferencias de cambio netas por la conversión de estados financieros de una moneda funcional diferente de la de presentación,
- los importes por desembolsos reconocidos en el costo de elementos de propiedad, planta y equipo en construcción,
- los importes de compensaciones de terceros si no han sido revelados separadamente en el estado de resultados.

Así también incluye la revelación de información referente al valor revaluado de los elementos de propiedad, planta y equipo, e información adicional considerada relevante y necesaria para los usuarios de los estados financieros.

Estos puntos respecto a la revelación de cierta información no son tratados en la NIIF para PYMES porque ella excluye expresamente de los elementos de propiedad, planta y equipo los activos mantenidos para la venta, no brinda la posibilidad de optar por el método de revaluación, y no considera dentro de los gastos admitidos como costos de dichos activos a los costos por préstamos, por lo que la revelación de esta información que la NIIF no contempla, no corresponde.

A continuación proporcionamos un cuadro donde se puede observar en forma resumida el tratamiento de cada uno de los puntos tratados y las diferencias entre el tratamiento de la NIIF para PYMES y la NIC 16:

Concepto	Sección 17 NIIF para PYMES	NIC 16
Alcance	Propiedades, planta y equipos y propiedades de inversión que no puedan medirse con fiabilidad	Propiedades, planta y equipos y propiedades de inversión que no puedan medirse con fiabilidad. Se excluyen a: - las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidos para la venta, - los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola - los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares - el reconocimiento y medición de los activos para exploración y evaluación de recursos minerales
Definición de Propiedades, planta y equipos	Son activos tangibles que: - se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y - se esperan usar durante más de un período	No hay diferencias
	Excluye: activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, derechos mineros y reservas minerales	Los activos biológicos, derechos mineros y reservas minerales son excluidos del alcance, no de la definición de activo intangible
Reconocimiento	Se reconocerá cuando: - es probable que genere beneficios económicos futuros - el costo pueda medirse con fiabilidad	No hay diferencias
Medición inicial	Costo	Costo

PYMES: NUEVA NORMATIVA EN URUGUAY Y SU IMPACTO EN LA INFORMACIÓN CONTABLE

Concepto	Sección 17 NIIF para PYMES	NIC 16
Composición del costo	El costo comprende - el precio de adquisición. - costos directamente atribuibles a 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, rehabilitación del lugar sobre el que se asienta	No hay diferencias
Costos por préstamos	No se considera como costo, se vuelca directamente a resultados.	Se considera como costo, se puede activar.
Pagos que se aplazan más allá de los términos normales de crédito	Se considera costo al valor presente de todos los pagos futuros	La diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del período de aplazamiento, a menos que se capitalicen dichos intereses
Permuta de activos: transacción de carácter comercial	No establece cuáles son las características para ser comercial.	Se establece detalladamente cuáles son las características para ser comercial.
Medición posterior al reconocimiento inicial	- Modelo del costo	- Modelo del costo - Modelo de revaluación
Período de Amortización	- Inicio: cuando el activo está disponible para ser utilizado -Fin: cuando se da de baja en cuentas	- Inicio: no hay diferencia -Fin: la menor entre la fecha en que se da de baja en cuentas y la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta
Revisión del método y período de amortización	No aclara período de revisión	Mínimo anualmente
Deterioro del valor	Se analiza según la Sección 27	No hay diferencias (en lugar de nombrar la Sección 27, refiere a la NIC 36)
Baja en cuentas	Se reconocerá el resultado en el período en que se dio su disposición o cuando ya no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición	No hay diferencias
Contrapartida a cobrar por la disposición de un activo de propiedad, planta y equipo	No se menciona.	Se establece su valuación.

Concepto	Sección 17 NIIF para PYMES	NIC 16
Información a revelar	<p>Se debe revelar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto - los métodos de depreciación y las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas. - el importe bruto en libros y la depreciación acumulada - una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del mismo - la existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene restricciones o que está pignorada como garantía de deudas - el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de las mismas 	<p>Se debe revelar, además de lo señalado en la NIIF para PYMES: una conciliación entre los valores en libros al inicio y al final del período de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - activos clasificados como mantenidos para la venta, - incrementos o disminuciones provenientes de revaluaciones, - diferencias de cambio netas por la conversión de estados financieros, - importes por desembolsos reconocidos en el costo de elementos de propiedad, planta y equipo en construcción, - importes de compensaciones de terceros si no han sido revelados separadamente en el estado de resultados

3.4 - Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía: Sección 18 vs. NIC 38

Alcance de esta Sección y definición de activos intangibles

Esta Sección se aplicará a la contabilización de todos los activos intangibles distintos de:

- la plusvalía y
- activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades.

Se define activo intangible como aquel activo:

- identificable: un activo es identificable cuando es separable (puede ser vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado) o surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
- de carácter no monetario y
- sin apariencia física.

Los activos intangibles no incluyen los activos financieros ni los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Análisis - Alcance y definición -

La gran diferencia que vemos en este apartado en comparación con la NIC 38 es en lo que refiere a los activos financieros, derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. Como vemos

en esta Sección de la NIIF los mismos se excluyen por no ser considerados activos intangibles, mientras que en la NIC 38 son excluidos, pero simplemente por no estar dentro del Alcance de la norma.

Un activo intangible, en primer lugar debe cumplir con la definición de activo, la cual establece que un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener en el futuro beneficios económicos. Dado las particularidades que poseen los activos intangibles, la NIC 38 brinda un análisis más completo que la NIIF para PYMES. A la hora de definir los activos intangibles no solo se centra en las características específicas de los mismos (activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física) como lo hace esta norma, sino que también analiza los componentes de la definición de activo como son el control y los beneficios económicos futuros en referencia a esta clase particular de activos. En primer lugar la NIC 38 brinda la definición de control, la cual establece que una entidad controlará determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen del mismo y además pueda restringir el acceso a terceras personas a tales beneficios. Con respecto a los activos intangibles, agrega que generalmente el control de los mismos se da mediante derechos de tipo legal exigibles ante los tribunales, aunque la exigibilidad legal de un derecho sobre estos bienes no es una condición necesaria para la existencia de control ya que la entidad puede ejercer el control sobre los beneficios económicos futuros de alguna otra manera. Luego la NIC 38 se centra en diferentes situaciones relativas a los activos intangibles y define cuando la entidad tiene el control en dichos casos, por ejemplo en lo que refiere a las habilidades técnicas o de gerencia generalmente la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros esperados que puedan ser producidos a causa de dichas habilidades, como para considerar que los importes dedicados a la formación cumplen con la definición de activo intangible a menos que estén protegidos por derechos legales. Con respecto a los beneficios económicos futuros, según la NIC 38 dichos beneficios se generarán a través de

dos formas: a través de un aumento en los ingresos ocasionados por la venta de productos o servicios o por una disminución en los costos debido a una maximización en el uso de los factores de producción.

Reconocimiento

Se reconocerá un activo intangible como activo cuando:

- sea probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad,
- el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad y
- el activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.

Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen la mejor estimación de la gerencia de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo. Para determinar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros relacionados con el uso del activo intangible, la entidad utilizará su juicio basándose en la información disponible al momento de reconocimiento inicial, dándole mayor importancia a las fuentes externas.

Análisis - Reconocimiento -

Con relación a las características que debe cumplir un activo para ser reconocido como activo intangible, vemos una diferencia muy importante entre lo establecido por la NIIF para PYMES y la NIC 38. Como ya analizamos anteriormente, según esta NIIF los desembolsos incurridos internamente en un elemento intangible nunca serán reconocidos como activo, en cambio para la NIC 38 ésta no es una de las condiciones que componen la definición de reconocimiento de un activo intangible. Más adelante explicaremos este punto con mayor detalle.

Medición Inicial

Una entidad medirá inicialmente un activo intangible al costo.

Adquisición separada

El costo de un activo intangible adquirido en forma separada comprende:

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

Análisis - Adquisición separada -

Nuevamente en este caso podemos observar un mayor detalle y análisis en las NIC completas en comparación con la NIIF para PYMES. En la NIC 38 se establece que en el caso de los activos adquiridos de forma independiente por los cuales se paga un precio, generalmente este precio refleja que se cumple el requisito de probabilidad de la existencia de beneficios económicos futuros. Asimismo, también se cumple el requisito de confiabilidad en la medición del costo, ya que el, costo en este caso, será sin lugar a dudas el precio pagado en efectivo o en otros activos monetarios. Posteriormente, la NIC 38 nos brinda ejemplos de lo que se define como costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Entre otros se incluye en el costo del activo los costos de las remuneraciones de los empleados y honorarios profesionales derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso. Por otra parte señala como ejemplo que los costos de introducción de un nuevo producto, costos de apertura del negocio en una nueva localización y los costos administrativos no forman parte del costo del activo intangible.

La NIC 38 prevé la situación en que se aplazase el pago por un período superior al normal en las transacciones a crédito. En tales situaciones, el costo del activo intangible será el precio equivalente al contado y la diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero a lo largo del período de aplazamiento, a menos que se capitalicen de acuerdo a la NIC 23 - Costo por préstamo-. Como se ha mencionado anteriormente, este punto no es contemplado por la NIIF para PYMES.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, se reconocerá como activo cuando su valor razonable puede medirse con suficiente fiabilidad. No se reconocerá un activo intangible adquirido en una combinación de negocios cuando el mismo surja de derechos legales u otros derechos contractuales y su valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad, porque el activo no es separable de la plusvalía o, si bien es separable de la misma no existe un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares. En este caso la estimación del valor razonable dependería de variables que no se pueden medir.

Si el activo intangible se adquiere en una combinación de negocios el costo del mismo será su valor razonable en la fecha de adquisición.

Análisis - Adquisición como parte de una combinación de negocios -

Con respecto a este tema, la NIC 38 analiza determinados casos particulares complementando el estudio de este tipo de adquisición de activos intangibles. Por ejemplo, se señala el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios que podrían ser independientes sólo si se los considera junto con otro

activo material o intangible asociado al mismo, sería el caso de una marca para agua de manantial asociada a un manantial concreto que podría no ser vendida independientemente del mismo. En estos casos, se reconocerá el grupo de activos como un grupo de activos independientemente de la plusvalía si los valores razonables de los activos del grupo no se pueden medir de forma fiable.

Con respecto al valor razonable de los activos intangibles, la NIC 38, a diferencia de la NIIF para PYMES, se enfoca con detenimiento en la medición del mismo. La misma señala que para estimar los valores razonables de los activos intangibles se tomarán los precios de cotización en un mercado activo, en caso de que el mismo exista. En caso contrario, el valor razonable será el importe que la entidad habría pagado por el activo en la fecha de adquisición en una transacción entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados que se realiza en condiciones de independencia mutua teniendo en cuenta la mejor información disponible. Para el caso de transacciones de singular naturaleza las entidades pueden desarrollar técnicas de estimación indirecta del valor razonable de dichos activos intangibles.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

Cuando los activos intangibles sean adquiridos mediante una subvención del gobierno el costo del mismo será su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención de acuerdo con la Sección 24 -Subvenciones del gobierno de esta NIIF.

Permutas de activos

Cuando un activo intangible haya sido adquirido a través de una permuta de activos la entidad medirá el costo del mismo por su valor razonable salvo que:

- la transacción de intercambio no tenga carácter comercial o

- si tiene carácter comercial, no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado.

Si el activo intangible cumple con lo descrito anteriormente, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Análisis - Permutas de activos -

La NIC 38 define qué se entiende por naturaleza comercial. En la misma se señala que, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencias de una transacción de intercambio, dicha transacción tiene naturaleza comercial si se cumple lo siguiente:

- la configuración (riesgo, calendario, importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos del activo cedido; o
- el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia del intercambio y además
- la diferencia identificada en los puntos anteriores es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Otros activos intangibles generados internamente

Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta NIIF. Algunos ejemplos de desembolsos que son reconocidos como gastos y no como activos intangibles, son los siguientes:

- generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares

- desembolsos por inicio de actividades
- actividades formativas
- publicidad y otras actividades promocionales
- reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad
- plusvalía generada internamente

Análisis - Otros activos intangibles generados internamente -

Con respecto a este apartado, vemos una diferencia muy importante entre la NIC 38 y la NIIF para PYMES. La NIC 38 establece dos fases en la generación interna de activos intangibles, las mismas son las siguientes:

- la fase de investigación: comprende todo aquel estudio original y planificado emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos
- la fase de desarrollo: comprende la aplicación de los resultados de la fase de investigación o de cualquier otro tipo de reconocimiento científico a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Según la NIC 38, los desembolsos realizados en la fase de investigación no se reconocerán como activos intangibles y se contabilizarán en el resultado del período en que se incurren. Esto es así pues, en la fase de investigación, la entidad no puede demostrar que de dichos desembolsos surja un activo intangible que sea probable genere beneficios futuros. Actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos, búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios, son alguno de los ejemplos de estos desembolsos surgidos en la fase de investigación reconocidos como gasto en el resultado del ejercicio.

Con relación a los desembolsos realizados durante la fase de desarrollo, la NIC 38 establece que los mismos se reconocerán como activos intangibles si y sólo si la entidad puede demostrar todos los siguientes extremos:

- (a) técnicamente es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización y 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

Por otro lado, en la fase de desarrollo la entidad puede identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. El diseño, construcción y prueba anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos, el diseño de herramientas, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva, son ejemplos de desembolsos realizados en la fase de desarrollo que se reconocerán como activos intangibles si se demuestran las condiciones anteriormente mencionadas.

La NIC 38 proporciona un apartado específico en el que se detalla cómo se calcula el costo de un activo intangible generado internamente. Dicho costo será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento. Dichas condiciones, ya mencionadas

anteriormente, son las siguientes: que sea probable que los beneficios económicos futuros que sean atribuibles al activo intangible fluyan a la entidad, que el costo pueda ser medido en forma fiable. Adicionalmente se debe cumplir con las condiciones nombradas en la fase de desarrollo.

Según la NIC 38, el costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Algunos de estos costos directamente atribuibles son: los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los honorarios para registrar los derechos legales, los costos de las remuneraciones a los empleados derivadas de la generación del activo intangible y la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles. Por otro lado, no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso, las ineficiencias claramente identificadas, las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el desempeño normal esperado y los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Reconocimiento como gasto

Este apartado solamente es tratado por la NIC 38. En el mismo se establece que los desembolsos realizados en una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurre en ellos, a menos que se de una de las siguientes circunstancias:

- (a) Formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento o,
- (b) la partida haya sido adquirida en una combinación de negocios y no pueda ser reconocido como un activo intangible. En tal caso, la misma

formará parte del importe atribuido a la plusvalía en la fecha de adquisición.

Existen casos en que se realizan desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros, pero no se adquiere ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En tales circunstancias, el importe se reconocerá como un gasto en el momento en que se incurra en él.

Los gastos de períodos anteriores no deben reconocerse como un activo

En ambas normas se establece que, si un desembolso sobre un activo intangible se consideró inicialmente como un gasto, no se reconocerá posteriormente como parte del costo de un activo.

Medición posterior al reconocimiento

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

Análisis -Medición posterior al reconocimiento-

En este apartado tenemos una clara diferencia entre la NIIF para PYMES y la NIC 38. Esta última nos brinda dos opciones de medición posterior al reconocimiento inicial, una de ellas es, al igual que en la NIIF, el modelo del costo y la otra es el modelo de revaluación. Para todos los activos de una misma clase se deberá aplicar la misma política de medición. El modelo del costo es el mismo al señalado anteriormente por la NIIF para PYMES. Según el modelo de revaluación, con posterioridad al reconocimiento inicial, los activos intangibles se contabilizarán por su valor revaluado que es el valor razonable (determinado por referencia a un mercado activo), en el momento de la revaluación, menos la

amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Dichas revaluaciones se harán con la regularidad necesaria para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que pudiera determinarse utilizando el valor razonable. Para un activo intangible que se encuentre dentro de una clase de activos intangibles que utilicen la política de revaluación, en los casos en que no exista un mercado activo o éste haya dejado de existir, dicho activo se medirá respectivamente a su costo o al importe revaluado en la fecha de la última revaluación, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta patrimonial de revaluación. En el caso en que se incremente el importe en libros de un activo intangible al que previamente se le haya disminuido su valor y tal disminución haya sido reconocida en resultados, dicho incremento se reconocerá en el resultado del período.

En el caso contrario, cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se contabilizará directamente en el resultado del período. En el caso en que se reduzca el importe en libros de un activo intangible al que previamente se le haya aumentado su valor y tal incremento haya sido registrado en una cuenta patrimonial de revaluación, dicha disminución hará disminuir el saldo de la cuenta patrimonial, siempre y cuando la disminución no exceda el importe en libros de la cuenta patrimonial de revaluación.

Cuando los superávits de revaluación incluidos en el patrimonio se consideren realizados, esto es, cuando se produzca la venta o disposición por otra vía del activo, dichos superávits se transferirán directamente a la cuenta de resultado acumulado.

Amortización a lo largo de la vida útil

A los efectos de esta NIIF se considera que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita. En el caso de los activos intangibles que surjan de un derecho contractual, legal o de otro tipo, la vida útil de los mismos será la menor entre la determinada según el período de esos derechos y el período a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. En el caso de que estos derechos contractuales establezcan períodos de renovación, tales períodos se considerarán como parte de la vida útil del activo siempre y cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.

Si no es posible realizar una estimación fiable de vida útil, se supondrá que la misma es de diez años.

Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil, utilizando como método de amortización el que mejor refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá como un gasto, a menos que otra Sección de esta NIIF requiera que el mismo se reconozca como parte del costo de un activo. El período de depreciación se inicia cuando el activo intangible este disponible para ser utilizado y finaliza cuando el mismo es dado de baja en cuentas.

Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que exista un compromiso de un tercero de comprar el activo al final de su vida útil, o que exista un mercado activo para el activo y pueda determinarse el valor residual con referencia a ese mercado, y sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

Factores tales como un cambio en cómo se usa un activo intangible, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado, pueden indicar que se modificó el valor residual, el método de amortización o la vida útil del activo. Si tales cambios existen, la entidad revisará sus estimaciones anteriores y en caso de ser necesario modificará el valor residual, el método de amortización o la vida útil. Tales cambios serán tratados en la Sección 10 -Políticas contables, estimaciones y errores- de esta NIIF, como un cambio de estimación contable. Por otro lado, para determinar si se ha deteriorado el valor de un activo intangible, se aplicará la Sección 27 -Deterioro del valor de los activos- de esta NIIF.

Análisis - Amortización a lo largo de la vida útil-

En primer lugar, vemos una diferencia en cuanto a la vida útil del activo. Por un lado, a los efectos de la NIIF para PYMES se considera que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita, ya que en el caso en que la vida útil no pueda estimarse en forma fiable, la propia NIIF establece que la misma será de 10 años. Por otro lado, la NIC 38 prevé la posibilidad de que exista una vida útil indefinida y aclara que el hecho de que sea indefinida no significa que sea infinita. Un activo intangible tendrá una vida útil indefinida cuando no exista un límite previsible para el período durante el cual el activo generará entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

Adicionalmente, la NIC 38 establece como ejemplos algunos factores para determinar la vida útil de un activo intangible. Algunos de ellos son: la utilización esperada del activo por parte de la entidad, los ciclos típicos de vida del producto, la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo, la estabilidad de la industria en la que opera el activo, entre otros.

El tratamiento de los activos intangibles que surjan de derechos contractuales, legales o de otro tipo es el mismo según las dos normas.

Con respecto al período de amortización, las circunstancias del inicio del mismo son iguales para ambas normas, en cambio la finalización de dicho período es distinta. Mientras que según la NIIF para PYMES, dicho período finaliza cuando el activo intangible es dado de baja en cuentas; según la NIC 38 hay que considerar la fecha menor entre la baja en cuentas y la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta de acuerdo con lo establecido en la NIIF 5 -Activos no corrientes Mantenedos para la venta y Operaciones discontinuadas-.

En el caso del valor residual, su tratamiento y definición es el mismo para las mismas normas. La NIC 38 amplía el desarrollo del mismo, señalando que el valor residual del activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En tal caso, el cargo por amortización será nulo, a menor y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta el importe inferior al importe en libros del activo.

Con respecto a los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, la NIC 38 establece que los mismos no se amortizarán.

Otro punto importante a considerar es el que refiere a la revisión tanto del período como del método de amortización. Como vimos, la NIIF para PYMES simplemente nos dice que existen factores que nos pueden indicar que se modificó el valor residual, el método de amortización o la vida útil del activo y que en tales casos dichos cambios se tratarán como un cambio en la estimación contable. Para darse cuenta de que existen estos factores la entidad deberá realizar alguna acción para recolectar dicha información y analizarla, además este trabajo lo deberá hacer periódicamente para no pasar por alto datos importantes. Sin embargo, en la NIIF para PYMES no se especifica que tan periódicamente deben realizarse los mismos. Por un lado, se puede entender que en el caso de que no existan los factores que se nombran, no deba realizarse la revisión, por otro lado, se puede interpretar que la revisión debe ser obligatoriamente anual ya que dice que

deberán analizarse los cambios en los factores desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente. Una vez más podemos notar la falta de precisión de la norma en estudio. Por su parte, la NIC 38 es bastante más clara al respecto y no deja esta cuestión a la libre interpretación, estableciendo específicamente que tanto el período como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada período. Como vemos, especifica que la entidad deberá desarrollar algún tipo de proceso para recolectar la información y lo deberá realizar como mínimo anualmente.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

Una entidad dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado del período en que se dio la disposición o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

Análisis - Retiros y disposiciones de activos intangibles -

La NIC 38 amplía este apartado desarrollando la forma de cálculo del resultado generado por retiros y disposiciones. El mismo se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por la venta o disposición por otra vía del activo intangible y el importe en libros del mismo. Asimismo, aclara que las ganancias del mismo no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

Información a revelar

Una entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente:

- (a) Las vidas útiles o las tasas de amortización y los métodos de amortización utilizados.
- (b) El importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada tanto al principio como al final de cada período sobre el que se informa.

- (c) La partida o partidas, en el estado de resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta) en las que está incluida cualquier amortización de los activos intangibles.
- (d) Una conciliación, únicamente para este período, entre los importes en libros al principio y al final del período sobre el que se informa, que muestre por separado las adiciones, las disposiciones, las adquisiciones mediante combinaciones de negocios, la amortización, las pérdidas por deterioro del valor y otros cambios.
- (e) Una descripción, el importe en libros y el período de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros
- (f) Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable se revelará el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente estos activos; y sus importes en libros.
- (g) La existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas.
- (h) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de estos activos
- (i) Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el período

Análisis - Información a revelar -

La NIC 38 clasifica la información a revelar en: de tipo general, activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación, desembolsos por investigación y desarrollo, y otra información.

Dentro del punto Información a revelar de tipo general, la NIC 38 establece que se revelará la información solicitada para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás. La NIC 38 define clases de activos como un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Algunos ejemplos son, entre otros: marcas, programas y aplicaciones informáticas, concesiones y franquicias. La NIIF para PYMES no realiza esta distinción entre activos generados internamente y los otros.

Adicionalmente, a lo solicitado por la NIIF para PYMES, la NIC 38 establece que se revelará si las vidas útiles son indefinidas o finitas. Para el primer caso, se deberá revelar el importe en libros de dicho activo y los motivos por los cuales se consideran de vida útil indefinida. Por otro lado, la NIC solicita mayor detalle en la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período mostrando:

- los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquéllos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios,
- los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 -Activos no corrientes: Mantenidos para la venta y Operaciones discontinuadas-, así como otras ventas o disposiciones por otra vía;
- los incrementos y decrementos, durante el período, procedentes de revaluaciones efectuadas según lo indicado en el análisis del modelo de revaluación, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, llevadas directamente al patrimonio neto siguiendo las reglas de la NIC 36 -Deterioro del valor de los activos- (si las hubiere);
- las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del período aplicando la NIC 36 -Deterioro del valor de los activos- (si las hubiere);

- las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del período, que se hayan llevado a los resultados (si las hubiere);
- el importe de la amortización reconocida durante el período;
- las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y
- otros cambios habidos en el importe en libros durante el período.

Para el caso de los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno y que hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable, además de lo establecido en la NIIF para PYMES, según la NIC 38 se deberá revelar si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo de costo o el de revaluación.

Como hemos visto anteriormente, el modelo de revaluación de activos intangibles solamente es aceptado por la NIC 38, por lo tanto es lógico que la información a revelar referente a los activos intangibles medidos según el modelo de revaluación sea tratada únicamente en la NIC. A modo informativo, este apartado de la NIC 38 solicita la siguiente información:

- para cada clase de activos intangibles: la fecha efectiva de la revaluación; el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente utilizando el modelo del costo
- el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del período, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el período, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y
- los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos.

La NIC 38 establece que se deberá revelar el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el período. Si bien en la NIIF para PYMES se establece que todos los desembolsos incurridos por concepto de investigación y desarrollo deben ser contabilizados como gastos del período, no se requiere que se revele el monto dichos valores.

Por último, la NIC 38 aconseja, pero no exige que las entidades aporten una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso y una breve descripción de los activos intangibles controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimientos fijados en esta norma o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 emitida en 1998.

A continuación proporcionamos un cuadro donde se puede observar en forma resumida el tratamiento de cada uno de los puntos tratados y las diferencias entre el tratamiento de la NIIF para PYMES y la NIC 38:

Concepto	Sección 18 NIIF para PYMES	NIC 38
Alcance	Todos los activos intangibles distintos de: <ul style="list-style-type: none">- plusvalía- activos intangibles mantenidos para la venta	Todos los activos intangibles, excepto: <ul style="list-style-type: none">- aquellos tratados en otras normas- activos financieros- activos para exploración y evaluación- desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Concepto	Sección 18 NIIF para PYMES	NIC 38
Definición Activo Intangible	Es aquel activo: - identificable - de carácter no monetario y - sin apariencia física	No hay diferencias
	Excluye: activos financieros, derechos mineros y reservas minerales	Los activos financieros, derechos mineros y reservas minerales son excluidos del alcance, no de la definición de activo intangible
Reconocimiento	Se reconocerá cuando: - es probable que genere beneficios económicos futuros - el costo pueda medirse con fiabilidad y - no es resultado del desembolso incurrido internamente	No excluye a los activos que se generen como resultado del desembolso incurrido internamente
Medición Inicial	Costo	Costo
Costo de activos adquiridos en forma separada	El costo comprende - el precio de adquisición, aranceles de importación, impuestos no recuperables, deducidos los descuentos comerciales y las rebajas - cualquier costo directamente atribuible	No hay diferencias. Ofrece mayor detalle
Adquisición por combinación de negocios	- Se reconocerá cuando su valor razonable puede medirse con suficiente fiabilidad. - El costo será su valor razonable en la fecha de adquisición.	No hay diferencias. Analiza en mayor detalle casos particulares.
Costo de activos adquiridos mediante subvención del gobierno	Valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención	No hay diferencias.

Concepto	Sección 18 NIIF para PYMES	NIC 38
Costo de activos adquiridos por permutas de activos	Valor razonable salvo que: - la transacción no sea de carácter comercial o - si tiene carácter comercial, no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado.	No hay diferencias.
Reconocimiento de desembolsos incurridos internamente en una partida intangible	Siempre es gasto	Los desembolsos realizados durante la fase de investigación se reconocen como gasto y los realizados durante la fase de desarrollo que cumplen ciertas características pueden reconocerse como activos.
Desembolsos considerados inicialmente como gastos en períodos anteriores	No se reconocerán como activo posteriormente	No hay diferencias.
Medición posterior al reconocimiento	Modelo del Costo:	- Modelo del Costo - Modelo de revaluación
Vida útil	- Siempre finita - 10 años si no existe una estimación fiable	- Finita o indefinida, en este último caso no se amortiza
Período de Amortización	- Inicio: cuando el activo está disponible para ser utilizado - Fin: cuando se da de baja en cuentas	- Inicio: no hay diferencia - Fin: la menor entre la fecha en que se da de baja en cuentas y la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta
Revisión del método y período de amortización	No aclara período de revisión pero sí especifica que deberán hacerlo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente, entendiéndose anualmente.	Mínimo anualmente
Valor residual	Es cero a menos que: - exista un compromiso firme de un tercero de comprar el activo al final de su vida útil. - Exista un mercado activo y es probable que exista al finalizar la vida útil del activo	No hay diferencias.

Concepto	Sección 18 NIIF para PYMES	NIC 38
Retiros y disposiciones de activos intangibles	Se reconocerá el resultado en el período en que se dio su disposición o cuando ya no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición	No hay diferencias
Información a revelar: categorías	No realiza distinciones	Categorías de Información a revelar: - de tipo general - activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación, - desembolsos por investigación y desarrollo, y otra información.
Información a revelar: distinción entre activos intangibles generados internamente y otros	No hay distinción, ya que no reconoce como activos intangibles aquellos generados internamente	Se revelará la información solicitada distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás
Información a revelar: distinción entre vida útil finita e indefinida	No hay distinción ya que no considera la existencia de vida útil indefinida	Se revelará la información solicitada sobre la vida útil distinguiendo entre vida útil finita e indefinida.
Información a revelar: distinción según modelo de costo o revaluación	No hay distinción ya que no permite el uso del método de revaluación	Solicita información específica sobre los activos medidos según el método de revaluación
Información a revelar: conciliación entre valores en libros al principio y final del período	No solicita mucho detalle	Solicita mayor detalle
Información a revelar: desembolsos en investigación y desarrollo	No se requiere que se revele	Se revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos
Información a revelar: descripción de activos intangibles amortizados todavía en uso y controlados pero no reconocidos	No se menciona	Aconseja revelar una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren en uso y de aquellos controlados pero que no se reconozcan como activos.

3.5 - Provisiones y contingencias: Sección 21 vs. NIC 37

Alcance de esta Sección

Esta Sección se aplicará a todas las provisiones, es decir, pasivos de cuantía o vencimiento inciertos, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta NIIF y a los contratos pendientes de ejecución, salvo los contratos onerosos. Entre las provisiones tratadas en otras secciones de esta NIIF se incluyen arrendamientos, contratos de construcción, obligaciones por servicios a los empleados e impuestos a las ganancias.

Se entiende por contratos pendientes de ejecución, aquellos en que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones o ambos las han cumplido parcialmente y en igual medida.

Análisis - Alcance -

Respecto al alcance, tanto el de la NIC 37 como el de la Sección 21 de la NIIF para PYMES, no ofrecen mayores diferencias, en ambos se establece a qué tipos de partidas se aplicará la norma y mencionan algunos ejemplos de qué tipos de provisiones no es aplicable.

Reconocimiento inicial

Una entidad solo reconocerá una provisión cuando:

- (a) la entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado,
- (b) cuando sea probable, es decir, cuando exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario, que la entidad tenga que desprenderse de

recursos que comporten beneficios económicos para liquidar la obligación,

(c) y este importe pueda estimarse fiablemente.

La condición del punto (a) implica que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar dicha obligación. Esto puede ocurrir cuando la entidad tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley o, a raíz de un suceso pasado que haya creado una expectativa ante terceros de que cumplirá con determinados compromisos, o sea, se haya configurado una obligación implícita. Es importante destacar que las obligaciones surgidas por hechos futuros, no satisfacen la condición del punto (a).

La entidad reconocerá en sus estados contables la provisión como un pasivo y el importe de la provisión como un gasto, a menos que otra Sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo.

Análisis - Reconocimiento inicial -

Si comparamos este apartado de la Sección 21 con el de reconocimiento de la NIC 37, en ambas las condiciones que se detallan para reconocer una provisión son las mismas.

Como ya hemos mencionado en otras ocasiones, el grado de detalle de las NIC completas es mayor que el de la NIIF para PYMES. Concretamente en este caso, esto lo notamos en que la NIC describe con mayor detalle cada una de las condiciones para reconocer una provisión.

Con respecto a la condición de obligación presente, la NIC 37 aclara que para determinar la existencia o no de una obligación presente, la entidad utilizará todo tipo de evidencia que tenga disponible. Esta evidencia incluirá, entre otras, la

opinión de expertos y no sólo se limitará a hechos ocurridos antes de la fecha de balance, sino que también, se puede utilizar la evidencia de hechos posteriores.

La NIC 37 aclara que para reconocer una obligación, si bien es necesario que haya un tercero al que se le debe satisfacer la obligación, no es necesario conocer la identidad del tercero, ya que éste puede ser incluso el público en general.

La existencia de un hecho, el cual en un primer momento no haya dado lugar a la creación de una obligación, no implica que en el futuro si la configure. Un ejemplo de ello puede ser la aparición de una nueva ley que cree la obligación, o que la entidad asuma públicamente un daño realizado y se comprometa a reparar el mismo.

Para el caso de obligaciones surgidas por leyes que aún no han sido aprobadas, la obligación se reconocerá únicamente cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá consecuencias iguales a las del proyecto conocido.

Respecto a la condición de la salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos, puede darse el caso de que una entidad mantenga una gran cantidad de obligaciones similares y, de ser así, la probabilidad de que se produzca una salida de recursos para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. En estos casos, aunque la probabilidad de una salida de recursos para una partida específica sea pequeña, se reconocerá la provisión para el total de las partidas.

Medición inicial

Una entidad medirá una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa. Cuando la provisión involucra a una población importante de partidas, la estimación del

importe reflejará una ponderación de todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando la provisión surja de una única obligación, la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación puede ser el desenlace individual que resulte más probable, sin embargo, en todos los casos la entidad considerará otros desenlaces posibles. Cuando otros desenlaces posibles sean mucho más caros o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser un importe mayor o menor. Cuando el efecto del valor en el tiempo del dinero resulte significativo, el importe de la provisión será el valor presente de los importes que se espera sean requeridos para liquidar la obligación.

Las ganancias procedentes de disposiciones esperadas de activos, serán excluidas de la medición de una provisión.

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

Análisis - Medición inicial -

La NIC 37, a diferencia de la Sección 21 de la NIIF para PYMES, establece un apartado sobre riesgo e incertidumbre de las provisiones, en el cual describe la influencia de estos elementos en la estimación del valor de la provisión.

El riesgo describe la variabilidad en los diferentes desenlaces posibles. Al momento de crear la provisión se deberá prestar especial atención a los ajustes que se realicen a la misma a causa del riesgo y la incertidumbre que exista, de manera de evitar, ya sea una sobrevaluación de los activos y de los ingresos, así como también la creación de provisiones excesivas.

Con relación a la importancia de los sucesos futuros en la medición de las provisiones, la NIC 37 establece que dichos sucesos deben ser tenidos en cuenta únicamente si existe una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.

Al igual que la NIIF para PYMES, la NIC 37 establece que las ganancias esperadas por desapropiaciones de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el valor de una provisión. Adicionalmente a esto, la NIC 37 agrega que tampoco se tomarán en cuenta las desapropiaciones que estén íntimamente relacionadas al hecho que hizo surgir la provisión.

En los que refiere a los reembolsos por parte de terceros, ambas normas tienen un tratamiento similar. La NIC 37 agrega que no se calculará una provisión para los casos en que la entidad no tenga que responder de los pagos si el tercero responsable deja de realizar el desembolso.

Medición posterior

Una entidad cargará contra una provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.

A cada fecha sobre la que se informa, la entidad revisará y ajustará las provisiones para reflejar la mejor estimación actual del importe que sería requerido para cancelar la obligación en esa fecha, reconociendo cualquier ajuste en el resultado

del período, a menos que la provisión se hubiera reconocido originalmente como parte del costo de un activo. Cuando una provisión se mida por el valor presente del importe que se espera que sea requerido para cancelar la obligación, la reversión del descuento se reconocerá como un costo financiero en el resultado del período en que surja.

Análisis - Medición posterior -

En lo que refiere a la medición posterior de las provisiones, ambas normas establecen cosas similares.

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

Este apartado es tratado únicamente en la NIC 37, aunque gran parte de los conceptos que en el mismo se explican son desarrollados a lo largo de la Sección 21 de la NIIF para PYMES.

Como primer punto, se establece, como ya se ha dicho en varias ocasiones, que no deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones, ya que las mismas no cumplen ni con la definición de pasivo ni con los criterios generales para su reconocimiento.

Como segundo punto, se trata el tema de los contratos de carácter oneroso, definiéndose a los mismos como aquellos en los cuales los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conllevan, exceden los beneficios económicos que se espera recibir de ellos. Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y medidas, en los estados financieros, como provisiones.

Por último dentro de este apartado, la NIC 37 trata el tema de las reestructuraciones.

Algunos ejemplos de hechos que pueden cumplir con la definición de reestructuración son, entre otras, la venta o liquidación de una línea de actividad; la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región; cambios en la estructura de la gerencia y reorganizaciones importantes que tengan un efecto significativo sobre la naturaleza o enfoque de las actividades de la entidad.

La NIC establece que se reconocerá una provisión por costos de reestructuración solo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones.

Para que una entidad tenga una obligación implícita por causa de una reestructuración, se deben cumplir las siguientes condiciones:

- (a) tenga un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos: las actividades empresariales, o la parte de las mismas implicadas; las principales ubicaciones afectadas; la ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios; los desembolsos que se llevarán a cabo y las fechas en las que el plan será implementado
- (b) se haya producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.

La simple decisión de reestructuración tomada por la gerencia, no implica la obligación implícita. Para que dicha obligación exista es necesario que además de la decisión, antes de la fecha de balance, la entidad haya comenzado a ejecutar el

plan de reestructuración, o bien haya anunciado las principales características del plan a todos los afectados por el mismo, de manera suficientemente concreta como para producir en ellos expectativas válidas en el sentido de que la entidad llevará a cabo la reestructuración.

Para el caso de que lo nombrado anteriormente sea realizado por la entidad con posterioridad a la fecha de balance, se debe revelar este hecho, según lo establecido por la NIC 10 -Hechos ocurridos después de la fecha de balance-, si los efectos son significativos y la falta de información pudiera afectar a las decisiones económicas tomadas por los usuarios a partir de los estados financieros.

La desapropiación de una de las operaciones por parte de la entidad, no implica el surgimiento de ningún tipo de obligación para la misma, hasta tanto no se haya comprometido en vender, es decir, hasta que exista un compromiso firme de venta.

Por último, en esta Sección de la NIC se establece que la provisión por reestructuración debe incluir únicamente los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están necesariamente impuestos por la misma y no estén asociados con las actividades que continúan en la entidad. Los costos de formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad, comercialización o publicidad e inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución no serán incluidos en el importe de la provisión por reestructuración.

Pasivos y Activos contingentes

Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque, o bien no sea probable que para cancelar

la misma la entidad deba desprenderse de recursos o, porque el importe de tal estimación no pueda ser estimado de forma fiable. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto en el caso de las provisiones para pasivos contingentes de una adquirida en una combinación de negocios. Se debe revelar un pasivo contingente, a menos que la posibilidad de tener una salida de recursos sea remota.

Para el caso de obligaciones en que una entidad sea responsable de forma conjunta y solidaria de la misma, se tratará como un pasivo contingente la parte de la deuda que se espera que cubra las otras partes.

Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo.

Se revelará información sobre un activo contingente cuando sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad. Cuando dicha entrada sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no será un activo contingente, y por tanto, se procederá a reconocerlo.

Análisis - Pasivos y Activos Contingentes -

Sobre pasivos contingentes, la NIC 37 establece, además de lo definido en la NIIF para PYMES, que los mismos pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Esto significa que para dichos pasivos deberá reconsiderarse continuamente su tratamiento, a los efectos de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros.

Al igual que en el caso de pasivos contingentes, los activos contingentes deben ser evaluados de forma continua, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. Cuando la entrada de dinero sea

prácticamente cierta, en ese momento se procederá a reconocer el ingreso en el estado de resultados y el activo en el estado de situación.

Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad informará en notas sobre el correspondiente activo contingente.

Información a revelar

Para cada tipo de provisión, una entidad revelará:

- (a) Una conciliación que muestre:
 - (i) el importe en libros al principio y al final del período y las adiciones realizadas durante el período, incluyendo los ajustes procedentes de los cambios en la medición del importe descontado;
 - (ii) los importes cargados contra la provisión durante el período y los importes no utilizados revertidos en el período.

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

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

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

Se revelará, a la fecha sobre la que se informa, para cada clase de pasivo contingente (a menos que la salida de recursos sea remota), una breve descripción de la naturaleza del mismo y, si es posible, una estimación de sus efectos financieros, una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el

calendario de las salidas de recursos; y la posibilidad de cualquier reembolso. Deberá señalarse si es impracticable revelar alguna de estas informaciones.

Para los activos contingentes, cuando sea probable una entrada de beneficios económicos pero no prácticamente cierta, se revelará al final del período sobre el que se informa, una descripción de la naturaleza de los activos contingentes y, cuando sea practicable, una estimación de su efecto financiero. Si fuera impracticable revelar esta información, se indicará este hecho.

En casos extremadamente excepcionales, en los cuales el revelar la información detallada anteriormente pueda perjudicar seriamente a la entidad en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos o activos contingentes, no es necesario que la entidad revele la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

Análisis - Información a revelar -

La información que se exige sea revelada tanto en la NIC 37 como en la Sección 21 no ofrece ninguna diferencia.

A continuación proporcionamos un cuadro donde se puede observar en forma resumida el tratamiento de cada uno de los puntos tratados y las diferencias entre el tratamiento de la NIIF para PYMES y la NIC 37:

Concepto	Sección 21 NIIF para PYMES	NIC 37
Alcance	Provisiones, pasivos y activos contingentes Excluye a provisiones tratadas en otras secciones y contratos pendientes de ejecución	No hay diferencias
Definición de provisiones	Pasivos de cuantía o vencimiento incierto	No hay diferencias
Reconocimiento	Se reconocerá cuando: - exista la obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado - cuando sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para liquidar la obligación - el importe pueda estimarse fiablemente	No hay diferencias
Condiciones para reconocer una provisión	Explicadas con poco detalle	Explicadas con mucho detalle
¿Cómo se determina la existencia de obligación presente?	No explica como	Se puede utilizar todo tipo de evidencia disponible
Identidad del tercero para reconocer una provisión	No aclara nada en particular	No es necesario que se conozca
Medición inicial	Se mide como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa	No hay diferencias
Riesgo e incertidumbre en la medición inicial	No son tratados	Son tratados
Desapropiaciones que estén íntimamente relacionadas al hecho que hizo surgir la provisión	No especifica si deban ser tomadas en cuenta o no	No se toma en cuenta al evaluar el valor de la provisión
Medición posterior	- Se cargará contra una provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida la provisión - Se ajustará anualmente	No hay diferencias
Provisiones por pérdidas futuras	No aclara nada en particular	No deben reconocerse

Concepto	Sección 21 NIIF para PYMES	NIC 37
Definición y tratamiento de Contratos oneroso	No aclara nada en particular	- Son aquellos en los cuales los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conllevan, exceden los beneficios económicos que se espera recibir de ellos. - Se reconocen como provisiones
Reestructuraciones	No aclara nada en particular	Se reconocen como provisiones si cumplen determinadas condiciones
Definición y tratamiento de pasivos contingentes	- Es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque, o bien no sea probable que para cancelar la misma la entidad deba desprenderse de recursos o, porque el importe de tal estimación no pueda ser estimado de forma fiable - No se reconocen como pasivos excepto en el caso de las provisiones para pasivos contingentes de una adquirida en una combinación de negocios	No hay diferencias Agrega que debe evaluarse continuamente su tratamiento
Tratamiento de Activos contingentes	No se reconocen como activos	No hay diferencias Agrega que debe evaluarse continuamente su tratamiento
Información a revelar	Para cada tipo de provisión, una entidad revelará: - una conciliación que muestre: el importe en libros al principio y al final del período y las adiciones realizadas durante el período; los importes cargados contra la provisión durante el período y los importes no utilizados revertidos en el período - una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del importe y calendario esperados de cualquier pago resultante - una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos - el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados	No hay diferencias

3.6 - Ingresos de Actividades Ordinarias: Sección 23 vs. NIC 18

Alcance de esta Sección

Según la NIIF para PYMES, esta Sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias que surjan de:

- la venta de bienes, ya sea producidos por la entidad para su venta o adquiridos para su reventa
- la prestación de servicios
- los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista
- el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.

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

- (a) Acuerdos de arrendamiento (Sección 20)
- (b) Dividendos y otros ingresos que surgen de inversiones contabilizadas por el método de la participación (Sección 14).
- (c) Cambios en el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros, o su disposición (Sección 11).
- (d) Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión (Sección 16).
- (e) Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (Sección 34).
- (f) Reconocimiento inicial de productos agrícolas (Sección 34).

Análisis - Alcance de esta Sección -

La NIC 18 -Ingresos de Actividades Ordinarias-, no incluye como un tipo de transacción particular a los contratos de construcción, ya que los mismos se tratan específicamente en la NIC 11 -Contratos de Construcción-

Por otro lado, respecto a los cambios en el valor razonable de propiedad de inversión, la Sección 23 de la NIIF para PYMES establece expresamente que los mismos serán tratados en la Sección 16 -Propiedades de Inversión-, mientras que la NIC 18 no menciona este tema, o sea que no lo excluye de su alcance.

Por último, en la NIC 18 se incluye dentro de los puntos no tratados por ella, la extracción de minerales en yacimientos, los contratos de seguros y cambios en el valor de otros activos corrientes, los que no son siquiera mencionados dentro de esta Sección 23 de la NIIF para PYMES.

La NIC 18 nos proporciona la definición de producto y prestación de servicio mientras que la NIIF para PYMES, como ya hemos visto en otras Secciones, no nos brinda una definición detallada de los conceptos que maneja. Según la NIC, se entiende por productos aquellos producidos por la entidad para ser vendidos y/o adquiridos para su reventa, y como prestación de servicios la ejecución por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato con una duración determinada en el tiempo.

Asimismo, la NIC 18 aclara que existen ingresos tales como regalías, intereses y dividendos que provienen del uso por parte de terceros de activos de la entidad, conceptos que la NIIF para PYMES no menciona.

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

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

Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia, y excluirá de los mismos todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes. Algunos de estos importes pueden surgir por concepto de impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios, impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

Análisis - Medición de los ingresos de actividades ordinarias -

A diferencia de la NIIF para PYMES, la NIC 18 proporciona un apartado específico de Definiciones, dentro del que incluye la definición de ingresos ordinarios y valor razonable. Sobre el primero establece que Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el período, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio. Con respecto al valor razonable, se define el mismo como el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

Pago diferido

Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. La tasa de interés imputada será la que mejor se pueda determinar entre la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar, o la tasa de interés que iguala el importe nominal del instrumento con el precio de venta en efectivo actual de los bienes o servicios.

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

Intercambios de bienes o servicios

Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se vendan o los servicios se intercambien por bienes o servicios de naturaleza diferente. Adicionalmente, dicha transacción debe tener carácter comercial.

En caso de que el ingreso surgido del intercambio de bienes o servicios califique como un ingreso surgido de actividades ordinarias, la entidad medirá la transacción según la siguiente jerarquía:

- (a) al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos; o
- (b) al valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos; o
- (c) al valor de los activos entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo equivalentes al efectivo transferidos.

Análisis - Intercambio de Bienes o Servicios -

En la NIC 18 no se distingue entre el carácter comercial o no de una transacción. En consecuencia, la única característica que debe cumplir un ingreso surgido de un intercambio de bienes o servicios para ser considerado como ingreso de actividad ordinaria es que los bienes o servicios intercambiados sean de naturaleza diferente.

Con respecto a la medición de ingresos surgidos del intercambio de bienes, en el caso de no conocer ni el valor razonable de los bienes o servicios recibidos ni tampoco el valor razonable de los bienes o servicios entregados, la NIIF para PYMES establece que se utilizará el “valor de los activos entregados”. Nos parece importante destacar que este valor no está definido en la norma, no se describe la forma de medirlo, podría ser el valor en libros, valor de tasación, etc. Por otra parte, en la NIC 18 no se menciona la posibilidad de que dichos valores razonables no sean conocidos. De esto podemos deducir que según la NIC 18 para que un ingreso surgido de un intercambio sea tratado como de una actividad ordinaria, se deberá poder conocer el valor razonable de los bienes o servicios entregados o recibidos.

Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias

Normalmente, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta Sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta. Este es el caso de precios de venta de productos que incluyen un importe identificable por servicios posteriores. Por ejemplo, es común en supermercados locales la existencia de programas de fidelización del cliente mediante la acumulación de “puntos” que luego serán canjeados por productos de la empresa. Estos premios otorgados a los clientes se tratarán por

separado de la transacción que le dio origen.

Por otro lado, se aplicarán criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Este será el caso, cuando la entidad venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes posteriormente, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción.

Ventas de bienes

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

- (a) La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes. Son ejemplos de situaciones en que no se han transferido los riesgos y ventajas, entre otros, cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio la cual no está cubierta por las condiciones normales de garantía o cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía.
- (b) La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.
- (c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (d) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.
- (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias.

Análisis - Venta de bienes -

En la NIC 18 se desarrolla además de lo anteriormente descrito, el concepto de correlación de gastos con ingresos, concepto al cual la NIIF para PYMES no se remite. Según la NIC 18, la correlación de gastos con ingresos es el proceso por el cual los ingresos ordinarios y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento se reconocen simultáneamente. Los gastos, junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos ordinarios hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos ordinarios no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

Prestación de servicios

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

- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse

- con fiabilidad,
- (b) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción,
 - (c) el grado de terminación de la transacción, al final del período sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad y
 - (d) cuando los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

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

Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Análisis - Prestación de servicios -

En la NIC 18, se desarrollan las condiciones para que una entidad sea capaz de realizar estimaciones fiables. En tal sentido, establece que será posible lograrlo cuando ha acordado con las otras partes de la operación lo siguiente:

- los derechos exigibles por cada una de las partes acerca del servicio que han de suministrar o recibir
- la contrapartida del intercambio
- la forma y los términos de pago

La entidad revisará y si es necesario modificará las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se va prestando.

Una vez más vemos como en las NIC completas se detallan y desarrollan los temas con mayor profundidad, dándole información de mayor calidad al usuario.

Contratos de construcción

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

Generalmente, los requerimientos de esta Sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar esta Sección a los componentes identificables por separado de un único contrato, o a un grupo de contratos para reflejar mejor la esencia económica de éstos. Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:

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

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

- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- (b) los contratos están tan estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
- (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

Análisis - Contratos de Construcción -

Como ya señalamos anteriormente, la NIC 11 -Contratos de Construcción-, es la norma específica para tratar a los contratos de construcción, por ello no se ve este tema dentro de la NIC 18.

Método del porcentaje de terminación

Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios y por contratos de construcción. Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

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

- (a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.

- (b) inspecciones del trabajo ejecutado.
- (c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

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

Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen. La misma, reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos, y la entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el período en que se hayan incurrido.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso (Sección 21).

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

Intereses, regalías y dividendos

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del

uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos, cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción, y el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

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

- (a) los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo como se describe en la Sección 11 -Instrumentos financieros básicos-
- (b) las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente.
- (c) los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

Análisis - Intereses, regalías y dividendos -

En este apartado podemos observar como nuevamente la NIC 18 (a diferencia de la NIIF para PYMES) desarrolla los temas con mayor detalle. En este caso trata algunas situaciones particulares en el reconocimiento de intereses, dividendos y regalías: según la NIC 18 cuando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han acumulado (o devengado) con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los períodos pre y post adquisición, procediendo a reconocer como ingresos de actividades ordinarias sólo los que corresponden al período posterior a la adquisición.

Cuando los dividendos de las acciones procedan de ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos se deducirán del costo de las mismas. Si resultase difícil separar la parte de dividendos que corresponde a beneficios anteriores a la adquisición, salvo que se emplee un criterio arbitrario,

se procederá a reconocer los dividendos como ingresos de actividades ordinarias del período, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del costo del título.

Las regalías se consideran acumuladas (o devengadas) de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la sustancia de dicho acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.

Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias

Una entidad revelará:

- (a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas en la prestación de servicios.
- (b) el importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el período, que mostrará de forma separada como mínimo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes, la prestación de servicios, intereses, regalías, dividendos, comisiones, subvenciones del gobierno y cualesquiera otros tipos de ingresos de actividades ordinarias significativos.

Información a revelar relacionada con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción

Una entidad revelará el importe de los ingresos de actividades ordinarias, de contratos reconocidos en el período, los métodos utilizados para determinar estos

ingresos y los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso. Adicionalmente, presentará los importes brutos debidos por los clientes por contratos ejecutados, como un activo y los importes brutos debidos a los clientes por contratos ejecutados, como un pasivo.

Análisis - Información a revelar -

Con respecto a la información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias, en este punto la NIC 18 no incluye como información a revelar los importes de las comisiones, las subvenciones del gobierno, pero en cambio, requiere que se incluya el importe de los ingresos de actividades ordinarias producidas por el intercambio de bienes o servicios incluidas en las siguientes categorías: ventas de bienes, prestación de servicio, intereses, regalías o dividendos. Adicionalmente, en la NIC 18 se requiere que se revelen los activos y pasivos contingentes que pueden surgir de garantías, multas, reclamaciones, pérdidas eventuales.

Por otro lado, la NIC 18 no especifica información a revelar para el caso de contratos de construcción pues se trata como un tema separado específicamente en la NIC 11 -Contratos de Construcción-.

A continuación proporcionamos un cuadro donde se puede observar en forma resumida el tratamiento de cada uno de los puntos tratados y las diferencias entre el tratamiento de la NIIF para PYMES y la NIC 18:

Concepto	Sección 23 NIIF para PYMES	NIC 18
Alcance: contratos de construcción	Incluido	Es tratado en la NIC 11 -Contratos de Construcción-
Alcance: valor razonable de propiedad de inversión	Excluido específicamente, tratado en la Sección 16 de la NIIF para PYMES	No lo excluye expresamente
Alcance: extracción de minerales, contratos de seguros y cambios en valor de otros activos	No se menciona.	Se excluyen expresamente del alcance.

Concepto	Sección 23 NIIF para PYMES	NIC 18
Medición de ingresos de actividades ordinarias: transacciones de carácter comercial	Definido	No se menciona
Medición de ingresos de actividades ordinarias: valor razonable	Si no se conoce el valor razonable se pueden medir al valor razonable de los activos entregados	No se menciona que no se pueda conocer el valor razonable de los activos tranzados
Pago diferido	El valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada	No hay diferencias
Intercambio de bienes o servicios: carácter comercial de la transacción	Para ser considerado como ingreso por actividades ordinarias, la transacción debe ser de carácter comercial	No distingue entre carácter comercial o no comercial de la transacción
Intercambio de bienes o servicios: Medición de la transacción	Se medirá según la siguiente jerarquía: - al valor razonable de los bienes o servicios recibidos - al valor razonable de los bienes o servicios entregados, o - al valor de los activos entregados	Se medirá según la siguiente jerarquía: - al valor razonable de los bienes o servicios recibidos - al valor razonable de los bienes o servicios entregados No se menciona la posibilidad de que no sea conocido el valor razonable de los bienes o servicios entregados ni recibidos.
Venta de bienes: concepto de correlación de gastos con ingresos	No se define	Se define expresamente.
Prestación de servicios: condiciones para realizar una estimación fiable	No establecidas	Se detallan las condiciones
Contratos de Construcción	Incluido en esta Sección	Es tratado en la NIC 11 - Contratos de Construcción-
Método del porcentaje de terminación para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios y por contratos de construcción	Los métodos posibles para determinar el grado de terminación de una transacción o contrato son: - proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. - inspecciones del trabajo ejecutado. - la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.	No hay diferencias El tema de contratos de construcción es tratado específicamente por la NIC 11 - Contratos de Construcción-

Concepto	Sección 23 NIIF para PYMES	NIC 18
Intereses, regalías y dividendos	<p>Se reconocerá los ingresos de actividades ordinarias según lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo - las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente. - los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista. 	<p>No hay diferencias. Adicionalmente trata situaciones particulares y desarrolla el tema con mayor detalle</p>
Información a revelar: comisiones y subvenciones del gobierno	Deben ser revelados	No se menciona
Información a revelar: ventas de bienes, prestación de servicio, intereses, regalías o dividendos	No se menciona	Deben ser revelados
Información a revelar: activos y pasivos contingentes	No se menciona	Deben ser revelados
Información a revelar: contratos de construcción	Deben ser revelados	Son tratados en la NIC 11 -Contratos de Construcción-

CAPÍTULO 4 - CASO PRÁCTICO - “LA BOTICA” –

En el presente capítulo, presentaremos un caso práctico con el objetivo de mostrar las diferencias a nivel contable de la aplicación de una u otra norma con respecto a las secciones analizadas.

En primer lugar, brindaremos datos generales de la empresa ficticia que analizaremos y luego de la misma expondremos la resolución de sus estados contables.

La empresa “La Botica” desarrolla sus actividades en el giro farmacéutico. Es una empresa mediana, que se dedica a la reventa de productos a mayoristas y a la investigación de determinados temas dentro del ramo, siendo su fuerte el capital intelectual de los investigadores que la conforman. Comenzó su actividad en 2003 y ha crecido año tras año.

En la actualidad lleva adelante las siguientes investigaciones:

- “De tal palo tal astilla”: es una nueva investigación que comenzó en noviembre de 2009 en el campo de la genética con el objetivo de avanzar en el conocimiento de enfermedades hereditarias. Para ello ha conformado un equipo interdisciplinario de varios expertos en el tema. Los desembolsos incurridos en 2010 relacionados con dicha investigación fueron los siguientes:

- Honorarios de profesionales: \$ 100.000
- Herramientas de laboratorio: \$ 15.000
- Equipos de laboratorio: \$ 200.000
- Fármacos y otros insumos para el laboratorio: \$ 25.000
- Gastos varios: \$ 9.000

- “Dermo OK”: es una investigación desarrollada en el campo de la genética que apunta a la detección temprana y tratamientos de enfermedades dermatológicas como consecuencia de la exposición solar. Dicha investigación comenzó en el 2004 y ha tenido varias etapas. A inicios de 2010 como resultado de la aplicación práctica de aquellas investigaciones comenzadas en 2004 el equipo de especialistas creó un nuevo medicamento el cual se encuentra todavía en proceso de prueba y mejora y aún no ha sido sacado a la venta. Los desembolsos incurridos en dicho producto fueron los siguientes:
 - Honorarios de profesionales: \$ 150.000
 - Equipos médicos: \$ 80.000
 - Insumos: \$ 50.000
 - Gastos varios: \$ 25.000

En una reunión que el Contador de la empresa mantuvo con el Gerente sobre los dos estudios que la empresa está llevando adelante, el Gerente realizó las siguientes afirmaciones:

- “de tal palo tal astilla”: al día de hoy no se tiene certeza sobre si generará ganancias en el futuro para la empresa
- “Dermo OK”: se mostró muy satisfecho en cuanto a los resultados que ha tenido esta investigación, la cual ya se encuentra en una etapa de desarrollo del producto que estima será comercializado en breve ya que cuenta con los recursos financieros y técnicos necesario para finalizar el producto. Asimismo, se contrató a una empresa consultora que realizó un estudio de mercado del cual se desprende que la venta de este medicamento será un éxito en el mercado local.

La Botica comercializa sus productos bajo las siguientes marcas:

- “Fortachón”: esta marca fue adquirida en el año 2009 y se utiliza para comercializar un complemento alimenticio para recién nacidos, su costo de

adquisición fue de \$ 500.000. Según los estudios realizados por una prestigiosa consultora dicha marca tiene actualmente un valor de mercado de \$ 800.000 debido a que la misma ha tenido una gran recepción por el público y muy buenos resultados.

- “Sin Fin”: esta marca, destinada a la comercialización de un complejo vitamínico para los adultos mayores, fue adquirida en 2008 por \$ 200.000 y según especialistas no hay un límite previsible para que la misma genere beneficios económicos, por lo que han calificado su vida útil como indefinida. Según estudios realizados no ha cambiado su valor de mercado a la fecha.
- “La Desvalorizada”: fue adquirida a inicios de 2010 por \$ 350.000 pero no ha cumplido con las expectativas de la gerencia. A fines del mismo año se ha decidido mantenerla para la venta ya que un proveedor local ha manifestado su deseo firme de adquirir dicha marca en el correr del año 2011. Según estudios realizados su valor de mercado es actualmente \$ 300.000

Respecto a los bienes comercializados, los productos Fortachón y Sin Fin, se venden a mayoristas en frascos de 500 gr cada uno, a un precio de venta de \$ 350 y \$ 280 respectivamente.

Al 31 de diciembre 2009 se realizó un recuento físico de la mercadería en stock, y se determinó que del producto fortachón, quedaban en stock 80 unidades, y de Sin Fin 100.

Las ventas en el ejercicio ascendieron a 2800 unidades para Fortachón y 1300 para Sin Fin, quedando en stock al finalizar el ejercicio, 50 de Fortachón y 30 de Sin Fin.

El costo de adquisición de cada producto fue de de \$ 80.

La empresa desarrolla sus actividades en un inmueble alquilado y, dado el crecimiento que ha tenido en los últimos años, actualmente se encuentra construyendo un inmueble donde se desarrollarán las actividades de laboratorio y

administración de “La Botica”, para lo cual el primero de julio de 2010 pidió un préstamo a diez años de \$ 1.000.000 a un banco local a una tasa de 5% lineal anual con amortización semestral del principal y de los intereses. Se estima que la construcción del inmueble insumirá aproximadamente 2 años, al término de este período la empresa comenzará a funcionar en dichas instalaciones. Los desembolsos realizados para la construcción de este inmueble al 31 de diciembre de 2010 ascendieron a \$ 500.000.

Luego de una gran falla mecánica, disminuyó con respecto al 2009 el valor del único vehículo de la empresa, el cual había sido adquirido en 2008 a un costo de \$ 250.000. Como producto de este problema se estima que su valor actual es de \$ 270.000. En el año 2009 el valor razonable del vehículo fue de \$ 300.000.

En diciembre de 2010 la gerencia de La Botica comunicó formalmente a todo el personal que la dirección ha decidido dedicarse exclusivamente a la investigación dado los excelentes resultados que la misma le ha venido dando a la empresa. Como consecuencia de esto, la rama comercial de la empresa dejará de existir ya que la misma será vendida en su totalidad a una empresa extranjera que se instalará en nuestro país.

Esta reestructuración implicará un cambio radical en el negocio de la empresa por lo que la gerencia realizó un plan de acción, detallando las actividades que deberán ser llevadas a cabo y los plazos de las mismas, los desembolsos a realizar y las consecuencias que el mismo tendrá en el personal, incluyendo redistribución de empleados y despidos.

Esta reestructuración, según estimaciones realizadas por la gerencia, implicará para la empresa un desembolso total de \$ 1.000.000 (incluyendo el costo de las indemnizaciones por despido), y se realizará de forma progresiva teniendo como fecha límite un año.

Datos generales:

- La empresa utiliza el método de revaluación
- La empresa amortiza los bienes de uso a partir del ejercicio siguiente a su incorporación
- Vida útil “Fortachón”: 20 años
- Vida útil “La Desvalorizada”: 10 años
- Vida útil equipos de laboratorio y médicos: 10 años
- Vida útil del vehículo: 5 años.
- Alquiler mensual del inmueble: \$ 20.000
- La Desvalorizada cumple con los requisitos establecidos por la NIIF 5- Activos no corrientes disponibles para la venta y operaciones discontinuadas- para ser considerada como mantenida para la venta.

PYMES: NUEVA NORMATIVA EN URUGUAY Y SU IMPACTO EN LA INFORMACIÓN CONTABLE

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL		Denominación de la Empresa: La Botica		Al 31 de Diciembre de 2010	
NIC COMPLETAS		NIIF para PYMES			
ACTIVO		ACTIVO			
ACTIVO CORRIENTE		ACTIVO CORRIENTE			
<i>Disponibilidades</i>	923,600	<i>Disponibilidades</i>	923,600		
Caja y Banco	923,600	Caja y Banco	923,600		
<i>Créditos por Ventas</i>	35,000	<i>Créditos por Ventas</i>	35,000		
Deudores Simple Plaza	35,000	Deudores Simple Plaza	35,000		
Bienes de cambio	6,400	Bienes de cambio	6,400		
Mercadería de Reventa	6,400	Mercadería de Reventa	6,400		
Fortachón	4,000				
Sin Fin	2,400				
Activos mantenidos para la venta	300,000				
La Desvalorizada (1)	300,000				
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	1,265,000	TOTAL ACTIVO CORRIENTE	965,000		
ACTIVO NO CORRIENTE		ACTIVO NO CORRIENTE			
<i>Inversiones a Largo Plazo</i>	525,000	<i>Inversiones a Largo Plazo</i>	500,000		
Inmuebles en construcción (2)	525,000	Inmuebles en construcción	500,000		
Bienes de uso	442,000	Bienes de uso	430,000		
Equipos de laboratorio	200,000	Equipos de laboratorio	200,000		
Equipos médicos	80,000	Equipos médicos	80,000		
Vehículos (3)	270,000	Vehículos	250,000.00		
Amortización Acumulada (4)	-108,000	Amortización Acumulada	-100,000.00		
Intangibles	1,185,000	Intangibles	935,000		
Marcas	960,000	Marcas	935,000		
Fortachón (5)	800,000	Fortachón	500,000		
Amortización Acumulada	-40,000	Amortización Acumulada	-25,000		
Sin Fin (6)	200,000	Sin Fin	200,000		
Gastos de desarrollo	225,000	Amortización Acumulada	-40,000		
DERMO OK (7)	225,000	La Desvalorizada	300,000		
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	2,152,000	TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	1,865,000		
TOTAL ACTIVO	3,417,000	TOTAL ACTIVO	2,830,000		

PYMES: NUEVA NORMATIVA EN URUGUAY Y SU IMPACTO EN LA INFORMACIÓN CONTABLE

NIC COMPLETAS		NIIF para PYMES	
PASIVO		PASIVO	
PASIVO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Deudas Comerciales	20,000	Deudas Comerciales	20,000
Proveedores de Plaza	20,000	Proveedores de Plaza	20,000
Deudas Financieras	100,000	Deudas Financieras	100,000.00
Préstamos Bancarios	100,000	Préstamos Bancarios	100,000.00
Intereses a pagar	50,000	Intereses a pagar	50,000.00
Intereses a vencer	-50,000	Intereses a vencer	-50,000.00
Deudas Diversas	39,000	Deudas Diversas	39,000
Acreedores por Cargas Sociales	27,000	Acreedores por Cargas Sociales	27,000
Acreedores Fiscales	12,000	Acreedores Fiscales	12,000
Previsiones	1,000,000		
Provisión por reestructuración (8)	1,000,000		
TOTAL PASIVO CORRIENTE	1,159,000	TOTAL PASIVO CORRIENTE	159,000
PASIVO NO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
Deudas Financieras	850,000	Deudas Financieras	850,000
Préstamos Bancarios	850,000	Préstamos Bancarios	850,000
Intereses a pagar	425,000	Intereses a pagar	425,000
Intereses a vencer	-425,000	Intereses a vencer	-425,000
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	850,000	TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	850,000
TOTAL PASIVO	2,009,000	TOTAL PASIVO	1,009,000
PATRIMONIO		PATRIMONIO	
Aportes de Propietarios	100,000	Aportes de Propietarios	100,000
Capital	100,000	Capital	100,000
Ajustes al patrimonio	326,000		
Revaluaciones de marcas (9)	300,000		
Revaluaciones de bienes de uso (10)	26,000		
Resultado de Ejercicios Anteriores (11)	510,000	Resultado de Ejercicios Anteriores	500,000
Resultado del ejercicio	472,000	Resultado del ejercicio	1,221,000
TOTAL PATRIMONIO	1,408,000	TOTAL PATRIMONIO	1,821,000
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	3,417,000	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	2,830,000

- (1) Mantenedos para la Venta corresponde a la marca “La Desvalorizada”, aplicando la NIIF para PYMES no hay ninguna sección que trate los activos mantenidos para la venta, por lo tanto dicha marca se muestra dentro de activos intangibles.
- (2) Dentro de inmuebles en construcción se encuentran activados \$ 25.000 por concepto de intereses, la NIIF para PYMES prohíbe la activación de costos por préstamos.
- (3) El vehículo, aplicando la NIC 16 y su tratamiento de revaluación, fue revaluado en el 2009, pero como producto de una desvalorización en el 2010 disminuyó su valor. Aplicando la NIIF para PYMES su valor en libros es el costo, ya que la misma no permite la revaluación de bienes de uso y por lo tanto la amortización también se calcula a partir del costo del mismo.
- (4) Igual punto (3).

- (5) La marca “Fortachón” fue revaluada según la NIC 38, sin embargo la NIIF para PYMES no permite dicho tratamiento.
- (6) La marca “Sin Fin” tiene una vida útil indefinida por lo tanto según la NIC 38 no se amortiza, sin embargo la NIIF para PYMES en estos casos establece que la vida útil será de 10 años.
- (7) Según la NIC 38 los gastos de desarrollo pueden ser activados si cumplen determinadas condiciones, sin embargo la NIIF para PYMES no permite dicha activación, por lo tanto aplicando esta norma los gastos de desarrollo se toman como una pérdida del período.
- (8) La NIC 37 establece las condiciones que se deben dar para realizar una provisión por reestructuración, mientras que la NIIF para PYMES no trata este tema.
- (9) Las cuentas de revaluación de marcas y bienes de uso surgen a partir de la aplicación del tratamiento de revaluación permitido por las NIC 16 y 18. Sin embargo, la NIIF para PYMES no permite estos tratamientos que ya mencionamos.
- (10) Igual al punto (9).
- (11) La cuenta Resultado de Ejercicios anteriores expuesto según la NIC, difiere del expuesto según la NIIF ya que suponemos que el caso de la NIIF para PYMES, que ésta ya se viene utilizando desde el comienzo, por lo tanto la diferencia de \$ 10.000 es producto de mantener el vehículo desde hace más de un período.

PYMES: NUEVA NORMATIVA EN URUGUAY Y SU IMPACTO EN LA INFORMACIÓN CONTABLE

NIC COMPLETAS		NIIF para PYMES	
ESTADO DE RESULTADOS			
Denominación de la Empresa: La Botica			
Ejercicio finalizado el día 31 del mes de Diciembre de 2010			
Ingresos Operativos		Ingresos Operativos	
Venta Fortachón	1,750,000	Venta Fortachón	1,750,000
Venta Sin Fin	980,000	Venta Sin Fin	980,000
Ingresos Operativos Netos	2,730,000	Ingresos Operativos Netos	2,730,000
Costo de los bienes vendidos	-680,000	Costo de los bienes vendidos	-680,000
Costo de Venta Fortachón	-400,000	Costo de Venta Fortachón	-400,000
Costo de Venta Sin Fin	-280,000	Costo de Venta Sin Fin	-280,000
Resultado Bruto	2,050,000	Resultado Bruto	2,050,000
Gastos de Administración y Ventas	-14,000	Gastos de Administración y Ventas	-14,000
Gastos de papelería	-10,000	Gastos de papelería	-10,000
Gastos varios	-4,000	Gastos varios	-4,000
Resultados Diversos	-1,564,000	Resultados Diversos	-790,000
Sueldos y Jornales	-31,000	Sueldos y Jornales	-31,000
Honorarios profesionales "De tal palo tal astilla"	-100,000	Honorarios profesionales "De tal palo tal astilla"	-100,000
Amortización de marcas (1)	-40,000	Honorarios profesionales "DERMO OK" (3)	-150,000
Amortización vehículos (2)	-54,000	Insumos "DERMO OK" (4)	-50,000
Herramientas de laboratorio	-15,000	Gastos varios "DERMO OK" (5)	-25,000
Fármacos y otros insumos "De tal palo tal astilla"	-25,000	Amortización de marcas	-45,000
Pérdida por desvalorización "La desvalorizada"	-50,000	Amortización vehículos	-50,000
Gastos varios "De tal palo tal astilla"	-9,000	Herramientas de laboratorio	-15,000
Alquileres perdidos	-240,000	Fármacos y otros insumos "De tal palo tal astilla"	-25,000
Pérdida por reestructuración	-1,000,000	Pérdida por desvalorización "La desvalorizada"	-50,000
		Gastos varios "De tal palo tal astilla"	-9,000
		Alquileres perdidos	-240,000
		RESULTADOS FINANCIEROS	-25,000
		Intereses perdidos	-25,000
RESULTADO NETO	472,000	RESULTADO NETO	1,221,000

- (1) La amortización de marcas y vehículos difiere según la aplicación de la NIC 16 y 38 o la NIIF para PYMES, ya que esta última no permite el tratamiento de revaluación.
- (2) Igual al punto (1).
- (3) Los desembolsos incurridos en relación a las investigaciones son siempre un gasto del período si se aplica la NIIF para PYMES, sin embargo aplicando la NIC 38 dichos gastos si cumplen ciertas condiciones pueden ser activados.
- (4) Igual al punto (3).
- (5) Igual al punto (3).

Nos parece importante aclarar que nuestra idea original era también mostrar los estados contables preparados según el Decreto 135/009.

Dicho decreto establece que, de las normas analizadas en el presente trabajo, la única que no es de aplicación obligatoria es la NIC 38 -Activos Intangibles-. En el caso planteado, con respecto a los activos intangibles tenemos dos cuestiones: los gastos de investigación y los gastos de desarrollo. Con respecto a los primeros, teniendo en cuenta que en el ejercicio práctico se aclara específicamente que no hay certeza que los mismos generen beneficios futuros para la empresa, pensamos que los mismos no deberían ser activados y, por lo tanto, contabilizarse en el resultado del período en que se generan. Por otra parte, con relación a los gastos de desarrollo, opinamos que dadas las características de los mismos (detalladas en el ejercicio práctico), su naturaleza se asemeja más a un activo que a un gasto. Además de lo mencionado anteriormente, por más que el decreto establece que ciertas NIC son obligatorias, esto no significa que las restantes no puedan ser aplicadas.

Por todo lo expuesto, concluimos no exponer los estados según el Decreto 135/009 ya que, en el caso de nuestro análisis, los mismos no ofrecerían diferencias con respecto a los preparados según las NIC completas.

CAPÍTULO 5 - CONCLUSIONES

Comenzaremos las conclusiones, desarrollando nuestra opinión con respecto al tipo de entidades a que se aplica esta norma.

Como mencionamos en la introducción del presente trabajo monográfico, la NIIF para PYMES es de aplicación para las pequeñas y medianas entidades, definiendo el IASB a las mismas como aquellas entidades sin obligación pública de rendir cuentas y que publican estados financieros con propósito de información general. Adicionalmente, la NIIF aclara que cada jurisdicción realiza su propia definición de PYME. Teniendo esto en cuenta, como primer punto nos parece importante destacar que es confuso a que entidades se aplicaría la norma ya que la definición de PYMES no es única en el mundo. Más concretamente, existen empresas pequeñas pero que por el tipo de actividad que desarrollan tienen obligación pública de rendir cuentas y, por otro lado, existen empresas de gran porte pero sin obligación pública de rendir cuentas.

En nuestra opinión, el hecho de que no haya una única definición de PYME y que, en consecuencia, cada país defina a que entidades se aplicará la norma, va en detrimento de la tendencia mundial a la globalización y afecta la comparabilidad entre los Estados Contables de empresas de diferentes jurisdicciones.

Si analizamos la situación particular de nuestro país, definir a las pequeñas y medianas entidades como aquellas sin obligación pública de rendir cuentas no se ajusta a la realidad ya que, por ejemplo, no contamos con una bolsa de valores desarrollada. En consecuencia, la gran mayoría de las empresas entrarían dentro del alcance de la norma.

A continuación expondremos los argumentos manejados por el IASB para crear esta norma.

Los Fundamentos de las Conclusiones, documento emitido por el IASB que acompaña a la NIIF para PYMES pero que no forma parte de la misma, comienza analizando las necesidades particulares que tienen los usuarios de los Estados Contables. Según lo establecido por dicho documento, la naturaleza y el grado de diferencias entre las NIIF completas y la NIIF para PYMES debe determinarse en función de las necesidades de los usuarios y de un análisis de costo-beneficio ya que dichos usuarios pueden tener interés en diferente tipo de información.

Por un lado, con relación a las necesidades de los usuarios y según lo presentado por el Cr. Enrique Fowler Newton en la Conferencia desarrollada en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de la República el día diez de noviembre de 2010, adjunta en los Anexos de este trabajo, las necesidades de información a considerar son las de los usuarios típicos de los estados financieros de una entidad quienes, a su entender, son los que le proveen de recursos o podrían llegar a proveerle recursos. Estos requerimientos de información no dependen del tamaño de su emisor, de su actividad, de su pertenencia al sector público o privado, ni del hecho de que coticen sus títulos o que están obligados a rendir cuentas o no. Por lo cual, no hay razones para que existan normas contables diferentes para distintas actividades o entidades. Por lo desarrollado anteriormente, lo que debería existir es un “escudo de normas contables” que cubra una serie de aspectos sobre las diversas situaciones y cada emisor de estados financieros tendrá que utilizar, únicamente, la sección de la norma que se aplique a su situación concreta.

Por otro lado, con respecto al análisis de costo-beneficio, según el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Contables (Marco Conceptual), los beneficios derivados de la información deben superar el costo que implica ofrecerlos. Dichos beneficios no necesariamente son gozados,

únicamente, por los emisores que son quienes soportan los costos, en la mayoría de los casos, los beneficios son disfrutados por usuarios externos, ya sea prestamistas, el Estado, el público en general, entre otros. Por esta razón, es difícil aplicar una prueba de costo-beneficio en cada caso en particular ya que la misma depende de un juicio subjetivo de quien la realice.

Luego de analizar estas dos razones brindadas por el IASB como fundamentos de la creación de una norma particular para este tipo de entidades, consideramos que el argumento de las necesidades de los usuarios no es válido ya que, como explicamos precedentemente, lo ideal sería tener un único juego de norma completo que sea utilizado por cada entidad según su situación particular. Con respecto al costo-beneficio, entendemos que este fundamento tampoco es del todo sólido ya que, de acuerdo a lo establecido por el Marco Conceptual, el equilibrio entre costo y beneficio debe ser analizado en cada empresa y el mismo no depende de las características de la misma como pueden ser su dimensión o el nivel de ingresos que tenga. Por ejemplo, para una determinada transacción si el costo de medición supera excesivamente el beneficio de realizar dicha medición, la relación costo-beneficio es la misma sin importar el tamaño de la empresa, si cotiza o no en bolsa, si tiene o no obligación pública de rendir cuentas.

Considerando los argumentos anteriores, el objetivo del IASB fue simplificar la normativa aplicable a este tipo de entidades. Como resultado de ello tenemos una norma con muchos de los principios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos simplificados, una información a revelar menos exigente y una redacción más sencilla.

Con respecto a la medición y reconocimiento de las partidas de los Estados Contables, se buscó no dar alternativas de políticas contables respecto a una misma situación particular, e incluso en algunos casos ni siquiera dar esa única opción, argumentando que las PYMES no realizaban transacciones complejas ni contaban con la capacidad administrativa como para evaluar qué alternativa era la

más adecuada, y en el caso de existir varias alternativas, optarían por la más simple ya que en general sería menos costosa, requeriría menos pericia y se obtendría una mayor comparabilidad con entidades similares.

En nuestra opinión, estos argumentos no son del todo válidos ya que, consideramos que sería preferible mantener las alternativas proporcionadas por las NIC completas, y que sea la propia empresa la que decida qué política aplicar. Si bien parece razonable que, en la mayoría de los casos, este tipo de entidades se volcará por la opción más sencilla, en el caso de que cuente con la infraestructura necesaria y quiera hacerlo sería deseable que tenga la posibilidad de optar por la que mejor se adapte a sus necesidades, aunque según el IASB la misma sea la más compleja.

En relación al argumento de que al eliminar opciones alternativas se gana en obtener una mayor comparabilidad, vemos una inconsistencia ya que al argumentar esto se está diciendo que las NIC completas no son comparables por el hecho de permitir varias alternativas de tratamientos. Desde nuestro punto de vista, si bien permitir una única opción evidentemente hace más comparable la información contable entre quienes utilizan la misma norma, esto no significa que la información contable sea de mayor calidad.

En lo que refiere a la información a relevar, luego de haber estudiado la norma comprobamos que no existen diferencias significativas con relación a las NIC completas. Efectivamente notamos que la exigencia de información es menor, principalmente en lo que refiere a la discriminación de las partidas que componen las diferentes cuentas en donde se exige un menor desglose de las mismas.

Por último, en lo que tiene que ver con la sencillez de la redacción, podemos decir que efectivamente la misma es más sencilla. De todas formas, esto no nos parece un hecho relevante ya que como establece el Marco Conceptual se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de contabilidad y están dispuestos a

estudiar la información con razonable diligencia. Por lo tanto, una redacción más o menos compleja no debería ser un problema.

Teniendo en cuenta lo visto anteriormente y considerando que el objetivo de la contabilidad es suministrar información útil a los usuarios de los Estados Contables para la toma de decisiones económicas, opinamos que la simplificación de la normativa va en desmedro de dicho objetivo.

Seguidamente fundamentaremos esta opinión basándonos en las características de la información descriptas en el Marco Conceptual.

Como dijo Fowler Newton, la información contable es de calidad si cumple con los requisitos establecidos en el Marco Conceptual. Según el mismo, las cuatro características cualitativas que deben cumplir los Estados Contables son: comprensibilidad, relevancia, confiabilidad y comparabilidad.

En función de lo desarrollado en el presente trabajo monográfico, consideramos que la Norma bajo estudio no es de calidad ya que no cumple, según nuestra opinión, con las siguientes características de las nombradas precedentemente: relevancia, confiabilidad y comparabilidad.

Según el Marco Conceptual, la relevancia de la información se ve afectada por su naturaleza y materialidad y la información es material cuando su omisión o presentación errónea puede influir sobre las decisiones económicas de los usuarios. La importancia relativa depende del monto de la partida omitida o del error de evaluación, en su caso, juzgados siempre dentro de las circunstancias particulares de la omisión o el error.

En la NIIF para PYMES vemos que podría no cumplirse este requisito, por ejemplo, en algunos casos de información a revelar ya que la Norma bajo estudio, en ciertas circunstancias, no requiere un alto grado de detalle de determinados

aspectos. Cabe destacar que el Marco Conceptual brinda, para explicar lo anterior, un ejemplo concreto, estableciendo como relevante el realizar una discriminación de los montos de las partidas que conforman el saldo de la cuenta bienes de cambio. Nos resulta importante señalar que este ejemplo particular no se cumple en la NIIF para PYMES ya que según la Sección 13 -Inventarios- no es necesario brindar una clasificación detallada de los inventarios y revelación de los importes parciales. Este aspecto es una causa de presentación errónea de la información lo que puede llevar a la toma de decisiones equivocadas basándose en dicha información. Este error será significativo dependiendo de la situación particular y del contexto de cada empresa. Más concretamente, en una entidad que comercialice productos similares puede no ser material el desglose parcial de los inventarios. Sin embargo, en aquellos casos en que los productos sean variados y de naturaleza diferente, la individualización de cada uno de ellos puede ser fundamental para los usuarios de los Estados Contables.

Para ser confiable la información debe reflejar fielmente las transacciones y demás hechos que pretende representar o que se puede esperar razonablemente que represente.

Como ya hemos mencionado con anterioridad, entendiendo que este tipo de entidades de menor importancia relativa no cuenta con la infraestructura necesaria, la NIIF para PYMES proporciona sistemas de medición sencillos de los hechos económicos y prácticamente sin opciones alternativas. En nuestra opinión y como ya lo dijimos, esto va en desmedro de la presentación fiel de la información.

Un ejemplo de lo mencionado anteriormente lo vemos en la Sección 17 - Propiedad Planta y Equipo- en relación a la medición de los bienes de uso, en donde se establece que solamente se podrá utilizar el tratamiento del costo. Si pensamos en una economía en la cual existe variación de precios, por ejemplo, el caso de Uruguay que es el de una economía inflacionaria, el tratamiento de costo

no está representando lo que sucede en la realidad, en la cual los valores de mercado pueden llegar a ser muy diferentes al costo de adquisición de los bienes. Otro ejemplo de esto, lo notamos en la Sección 18 -Activos Intangibles distintos de Plusvalía-, en la cual no se permite activar los gastos de desarrollo generados a nivel interno de la entidad. Para aquellas entidades de rubros específicos como ser las empresas de investigación científica, cuyo principal activo es la investigación propiamente dicha, el hecho de no permitir activar los gastos de desarrollo, siempre y cuando estos cumplan con ciertos requisitos para ser activados, además de perjudicarlas notoriamente, no representaría fielmente la realidad.

Según el Marco Conceptual, la característica de comparabilidad de la información contable refiere a que los usuarios de los Estados Contables puedan comparar la información de la empresa a lo largo del tiempo para poder identificar tendencias en su situación patrimonial y resultados, así como también poder comparar los Estados Contables de distintas empresas para evaluar sus distintas realidades.

Como primer punto, consideramos que las empresas que utilicen esta norma son comparables entre sí y además lo son en mayor medida que las empresas que usen las NIC completas. Esto se debe a que al eliminar las distintas alternativas de tratamientos contables, todas las entidades que utilicen la NIIF para PYMES reconocerán y medirán sus partidas de acuerdo al mismo criterio. En cambio, en el caso de las NIC completas se puede perder un cierto grado de comparabilidad entre empresas al poder optar por varias alternativas. Sin embargo, cabe destacar que el Marco Conceptual establece que el concepto de comparabilidad no debe confundirse con la mera uniformidad ya que con el afán de lograr una mayor comparabilidad no es aceptable brindar información contable de menor calidad eliminando alternativas de medición que se puedan ajustar mejor a la realidad.

En segundo lugar, en lo referente a la comparabilidad en el tiempo desde el punto de vista de la empresa, consideramos que la norma no es comparable ya que existen determinados cambios fundamentales en la valuación de las partidas que

pueden tener incidencia directa en la toma de decisiones de los usuarios. Como ejemplo de esta situación, podemos mencionar la imposibilidad de activar los costos por préstamos. En empresas que en el pasado hayan activado estos costos aplicando NIC completas, al aplicar la NIIF para PYMES ahora, en lugar de un activo por estos intereses, tendrán una mayor pérdida, lo que puede influir notoriamente en la toma de decisiones de los usuarios que utilicen esta información.

La única característica que consideramos se cumple es la de comprensibilidad, ya que, como hemos mencionado anteriormente, la redacción es sencilla, haciendo fácil la comprensión de la misma por parte de los usuarios.

Por todo lo desarrollado a lo largo del presente trabajo, concluimos que no sería deseable la aplicación de esta norma en nuestro país debido a que la misma es de menor calidad que la normativa contable obligatoria en la actualidad.

Históricamente y, sobretodo en los últimos años, el Uruguay se ha caracterizado por mantener una fuerte adhesión a las Normas Internacionales de Contabilidad y un alto nivel de exigencia sobre la información contable. Por lo tanto, consideramos que no sería conveniente para nuestro país la aplicación de la norma ya que se iría en desmedro de calidad de la información.

ANEXOS

ANEXO 1 – Conferencia: Cr. Enrique Fowler Newton

El miércoles 10 de noviembre de 2010 el Cr. Enrique Fowler Newton dictó una conferencia en la Facultad de Ciencias Económicas, respecto a normas contables diferenciadas, más concretamente NIIF para PYMES. En la misma, expuso los argumentos a favor de la emisión de normas contables diferenciadas, así como también distintas opiniones respecto a la normativa diferenciada para las PYMES.

A continuación desarrollaremos el contenido de esta conferencia.

- **Usuarios típicos y necesidades de información**

Cuando un organismo diseña normas contables debe pensar en las necesidades de los usuarios típicos de los estados financieros para los que se preparan. La definición de esos usuarios típicos está normalmente expuesta en un documento que se llama marco conceptual, es el marco conceptual de esas normas en particular.

Existe una especie de acuerdo en la definición de estos usuarios y es que los usuarios típicos de los estados financieros de una entidad son quienes le proveen recursos o podrían llegar a proveerle recursos. En el caso de una empresa, serán sus propietarios actuales, o bien pueden ser las personas que podrían llegar a comprar las acciones, los proveedores o aquellas personas que le han dado o podrían darle crédito. En el caso de una organización sin fines de lucro, podría ser un donante repetitivo o un asociado de un club de fútbol. En definitiva, personas que suministran los recursos o le suministrarán recursos en el futuro.

Entonces podemos decir que las necesidades a considerar son las de los usuarios típicos, que no dependen del tamaño de su emisor, de su actividad, de su pertenencia al sector público o al sector privado, ni del hecho de que coticen sus títulos.

- **Necesidad de Normas Contables diferenciadas**

Podríamos decir también que no tendría por qué haber normas contables diferenciadas, porque si todos los usuarios, en mayor o menor medida requieren el mismo tipo de información, no hay razones para que existan normas contables diferentes para distintas actividades, distintas entidades o para entidades más grandes o más pequeñas. Habrá un “escudo de normas contables” que cubra una serie de aspectos sobre situaciones que algunos emisores de estados financieros usarán según sean aplicables a su realidad, mientras que otros usarán otras.

Sin embargo, hay propuestas favorables para la emisión de normas diferenciadas, y esas propuestas suelen basarse en las características de los distintos emisores de estados financieros, en las necesidades de los usuarios de éstos, o también podría haber normas contables diferenciadas en función de la forma de preparación de la información.

- **Análisis de argumentos a favor de la existencia de normas contables diferenciadas**

Con respecto al tema de la diferenciación de emisores, una primera clasificación que se podría realizar es entre emisores con o sin cotización pública de títulos valores. En realidad, en este tema independientemente de las discusiones que pueden existir acerca de la conveniencia o inconveniencia de que existan o no normas contables diferenciadas, la realidad es que ya existen normas contables diferenciadas. Por ejemplo, si uno estudia los principales cuerpos de normas contables o normas internacionales de bonos estadounidenses, se va a encontrar que hay determinadas reglas que solamente son de aplicación obligatorias para entidades con cotización. Por lo tanto, en realidad hay normas contables diferenciadas, porque algunos tienen que aplicar un juego de normas y otros tienen que aplicar un juego de normas más pequeño. Otro ejemplo de esto lo podemos ver con la ganancia por acción, es un dato que por lo general les interesa a los inversores bursátiles y se les da esta información por segmentos. Con respecto a este tema en realidad se podría exponer como una información adicional y no en los estados financieros básicos. Mientras que por otro lado tenga un informe de contador público, podría no alterar entonces el contenido de las normas contables.

Lo que estamos señalando aquí es que de hecho hay normas diferenciadas según si una empresa cotiza o no cotiza sus acciones, por lo menos en normas internacionales. En más de cien países, a las empresas que cotizan se les exige que utilicen las Normas Internacionales de Información Financiera, y a las que no cotizan, en general, no, aunque sí se les permite usarlas. Entonces vemos otro caso de normas diferenciadas.

Se trata el tema de las entidades con o sin obligación pública de rendir cuentas. Las entidades con obligación pública de rendir cuentas son, en primer lugar, las que cotizan en bolsa y todas aquellas que de alguna manera manejan dinero del público, como puede ser un banco, una compañía de seguros, una administradora de fondos de pensiones, un fondo común de inversión. El argumento usualmente dado sobre la existencia de normas contables diferenciadas, es que las empresas sin obligación pública de rendir cuentas tendrían usuarios con necesidades diferentes o menores que los usuarios de estados financieros de las entidades con obligación pública de rendir cuentas.

Este argumento puede tener una debilidad, y es que uno nunca sabe como van a ser utilizados los estados financieros. Por ejemplo, se pueden preparar en primera instancia estados financieros para ser utilizados por pocos usuarios, pero que dentro de algunos años se puedan multiplicar.

Otra clasificación puede ser si la entidad es de mayor o menor tamaño. Esto a simple vista no parece ser algo que ofrezca mayor problema, al menos no tanto como la clasificación de con o sin obligación pública de rendir cuentas.

Además la aplicación de la idea en sí de basarse en el tamaño conlleva algunos riesgos, uno de ellos es que se utilice algún límite numérico que pueda llegar a ser manipulado de alguna manera. Y otro riesgo es que a veces al definir normas contables para las entidades pequeñas, al basarse en el criterio de alguna ley específica que define lo que es una entidad pequeña o mediana con algún propósito en particular, puede que esa definición no tenga mucho que ver con la emisión de estados financieros, generando el riesgo de que uno adopte una pauta de clasificación que fue diseñada pensando en otra cosa.

También tenemos que tener en cuenta si la entidad está en el sector público (entendiendo por sector público al gubernamental) o en el sector privado, aunque aquí de hecho, ya existen normas diferenciadas.

En cuanto al tema de diferenciación de las necesidades de los usuarios, una de los argumentos es que en los entes pequeños, los propietarios participan en la administración y, por lo tanto, no necesitan mucha información. En primer lugar, podemos decir que no todos los propietarios participan en las administraciones de las empresas por más pequeña que estas sean, además puede suceder que los que efectivamente participan de la administración de la empresa traten de negarle información a los que no participan.

Además, por el lado de los acreedores, se argumenta que los mismos no consideran la información contable para la toma de sus decisiones. Esto es un problema ya que la solución no es bajar la calidad de las normas porque los acreedores no utilizan los estados contables, la solución es lograr que los acreedores usen los estados contables que estén preparados de acuerdo a normas razonables

Generalmente, cuando se habla de diferenciación de las necesidades de los usuarios, se olvida que los estados contables de hoy podrían ser utilizados en el futuro, entonces en realidad uno no sabe con certeza cuáles son los usuarios de los estados contables.

Asimismo, existen otros interesados en los estados financieros que no son sólo acreedores y propietarios, por ejemplo el Fisco. Los estados financieros constituyen una de las bases para determinar algunas de las obligaciones que tiene

el emisor de los estados financieros hacia el Fisco y, por lo tanto, hacia la sociedad.

Otro argumento que se suele utilizar es que las normas que se consideran complejas están referidas a cuestiones que una entidad pequeña o mediana no va a aplicar. Por ejemplo, si una entidad no realiza operaciones de cobertura, cuando llega al capítulo de la norma que trata operaciones de cobertura no lo utiliza y no hay más problema. Pero la solución no es eliminar la norma porque no se utiliza.

Un argumento ya un poco más entendible, es el de los costos y los beneficios de la información. Este es un concepto que está en los marcos conceptuales, ligado a las cualidades de la información financiera. En ellos se establece que la información debería satisfacer determinados requisitos pero el emisor de las normas contables no debería imponer una carga desproporcionada al que emite los estados financieros y soporta el costo de ella. Aquí el inconveniente es que es muy difícil cuantificar los costos y sus beneficios.

Los costos de preparación de la información los asume el que emite los estados financieros y los beneficios los recibe el público, entonces no se puede hacer una confrontación de ideas. Por lo tanto, vemos que hay que utilizar el sentido común para tratar de no imponer cargas excesivas a todos los emisores de estados financieros. Este es un argumento que podría valer, pero podría valer en dos sentidos. Podría valer para decir que quizás a determinados emisores de estados financieros les puede resultar costoso preparar determinada información y, por lo tanto, podrían ser eximidos de ello, o podría valer también que a la generalidad de los emisores de estados financieros les resulta costoso preparar dicha información.

Una de las causas por las cuales se saca a la luz el tema de los costos y de los beneficios, es que alguno de los juegos de normas contables, por ejemplo, en las NIIF, se pide una gran cantidad de requisitos de información, que a veces puede generar la duda de que si todo lo que se solicita es realmente necesario. En las propias NIIF está el concepto de significación como en cualquier otro cuerpo de normas contables, por lo tanto uno puede dejar de publicar la información que no sea significativa, ya que el exceso de información al final termina perjudicando el uso de los estados financieros.

En caso de haber algún tipo de norma diferenciada en función de costo de preparación de la información, se debe evitar que el ahorro de costos lleve a la presentación de información financiera en la que se vea afectada su relevancia o su representatividad. En tal sentido, hay que tener en cuenta dos cualidades de la información financiera: la información tiene que ser relevante, es decir, relacionada con las necesidades de los usuarios y tiene que ser representativa de lo que pretende representar.

Si se trata de normas de reconocimiento y medición, las normas que son de aplicación forzosa, en general corresponden a operaciones que son complejas y en

tal caso esas operaciones no son ejecutadas por entidades pequeñas. Entonces simplificar las normas en este aspecto no sería razonable. Sin embargo, existen excepciones, como por ejemplo propiedad planta y equipo, donde existe un criterio básico de medición periódica, costo menos depreciación, que se compara con el importe recuperable, pero que no se hace siempre, sino cuando hay alguna evidencia de que podría haber existido alguna desvalorización.

En cuanto al tema de exposición, el problema no está en los estados básicos, el problema está en la información complementaria que se suele presentar, generalmente en notas y en anexos. En este caso, se justificaría una reducción del volumen de información complementaria, aunque no sólo para PYMES si no para todos los emisores. En la NIIF para PYMES hay cerca de unas trescientas partidas de exposición de información complementaria, mientras que en las NIIF generales hay alrededor de tres mil. Es probable que parte de esas tres mil partidas puedan ser simplificadas.

Una forma de ir implementando este cambio en la aplicación de la normativa contable es, por ejemplo, como se está pensando en los Estados Unidos, que se establece la aplicación de las NIIF desde el 2014 para las empresas con mayor capitalización bursátil, desde el 2015 para las que cotizan en bolsa, y desde el 2016 para las otras.

Existen algunas razones políticas también que justifican la creación de esta NIIF y es que dentro del organismo emisor no hay representantes de los usuarios de la información, solamente hay contadores. En este caso hay un problema mucho más grave que es que el control de la emisión de las normas lo tengan los contadores como sucede en Argentina y se corre el riesgo de que algunas normas contables se hagan para comodidad de los mismos y no pensando en las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

Como conclusión a este tema, llegamos a que no debería haber normas diferenciadas, pero podrían aceptarse algunas simplificaciones por razones de costo de preparación de la información por parte de entidades que no tengan obligación pública de rendir cuentas.

- **Consecuencias de tener normas diferenciadas**

Si existieran dos juegos de normas contables, es muy importante identificar con claridad qué norma se utilizó para la preparación de los estados contables. Lo mismo tendría que ocurrir en el informe de contador público, tendría que aclararse específicamente que normas fueron utilizadas.

En los estados simplificados, sería aconsejable informar la naturaleza de los cambios que deberían hacerse en dichos estados si se los preparase con las normas contables más exigentes, las cuales deberían también ser identificadas. Esto no significa realizar el cálculo de como deberían haber sido los estados financieros si

se aplicara las normas más exigentes, pero sí aclarar, por ejemplo, que las normas menos exigentes no cubren las reversiones de desvalorización de elementos de propiedad planta y equipo por determinada razón. Si bien no estamos dando una cifra, dejamos en claro que no incluye los efectos de la reversión de la desvalorización.

- **NIIF para PYMES: estructura**

En primer lugar, cabe mencionar que este es un pronunciamiento que emitió el IASB en el año 2009 y es un pronunciamiento aparte de las NIIF. Entonces la NIIF para las PYMES no está incluida dentro de las NIIF. Al igual que ocurre con las NIIF, esta norma para PYMES no es realmente norma sino que es un estándar, porque el IASB no es un organismo que esté facultado para imponer normas en ningún país del mundo, sino hasta que cada país la adopte, y pasan a integrar un determinado juego de normas contables.

Las normas contables consideran conceptos que están en los marcos conceptuales, más específicamente en el caso de las NIIF hay un documento que se llama Marco Conceptual. Este pronunciamiento que consta de treinta y cinco capítulos, en el Capítulo 2 se desarrollan los elementos que constituirían el Marco Conceptual, aunque sin aclararlo. En realidad un marco conceptual no debería formar parte de una norma, porque si es un marco, lo enmarca, y si lo enmarca no está dentro de la propia norma. Pero lo que plantea en definitiva el IASB es que se basaron en el Marco Conceptual de las NIIF y le hicieron algunas modificaciones basadas en evaluaciones de costo y beneficios.

El pronunciamiento ocupa unas doscientas páginas, distribuidas en treinta y cinco secciones. Dentro de las secciones hay algunas Guías De Implementación que no tienen carácter normativo, pero que acompañan al texto.

También cuenta con un glosario compacto. La primera sección contiene el concepto de PYME, la segunda una enumeración de conceptos que normalmente estarían en un marco conceptual y, en líneas generales, cada sección de la NIIF para PYMES tiene que ver con alguna NIIF o con alguna NIC particular en cuanto al tema tratado. Sin embargo, existen algunas excepciones, como por ejemplo la NIIF 5, sobre lo que llaman activo no corriente disponible para la venta, no tiene un equivalente en la NIIF para PYMES. Y hay una NIC 39 sobre instrumentos financieros y en la NIIF para PYMES hay dos capítulos de instrumentos financieros.

- **Consideraciones generales de la NIIF para PYMES**

La norma está pensada para las empresas sin obligación pública de rendir cuentas, razón por la cual nos preguntamos por qué la norma no se llama de esa manera. Deberían haberle nombrado “Normas Internacionales de Contabilidad para Empresas sin Obligación Pública de Rendir Cuentas”. Si hay alguna entidad con

obligación pública de rendir cuentas en el esquema del IASB debería aplicar las NIIF completas aunque sea una PYME. Las entidades con obligación pública de rendir cuentas son las que cotizan instrumentos de deuda de patrimonio en mercados públicos, o está en proceso de hacerlo, o que tienen como uno de sus negocios principales el mantenimiento de activos de capacidad fiduciaria ante un grupo de terceros.

Se estima que las empresas sin obligación pública de rendir cuentas son más o menos el 95% de las empresas. Por lo tanto, en función de lo mencionado anteriormente, ningún organismo emisor de normas locales debería aceptar la aplicación de la NIIF para las PYMES por parte de una entidad que tenga obligación pública de rendir cuentas. Entonces se plantearía un problema, que vemos en el siguiente ejemplo: en Argentina hay un proyecto de Resolución Técnica que establece que a las entidades que entran en la sección de PYMES les da opciones de normas a aplicar, dentro de las cuales está la NIIF para PYMES. Esto es inaplicable porque dentro de la propia NIIF para PYMES hay una regla que dice que no se puede aplicar la NIIF para las PYMES si es una entidad con obligación pública de rendir cuentas.

Respecto al material acompañante, encontramos un prólogo, guías de implementación, y una tabla de correlación con las NIIF. También se presentan los estados financieros y retroactivos, una lista del tipo “*check list*” del contenido de la información complementaria, que brinda ayuda para recordar, al momento de preparar los estados financieros, algún aspecto importante.

Con respecto a la lista de votantes a favor y en contra, hubo trece votos a favor y uno en contra y se incluyen los fundamentos por los cuales se tomaron las diversas decisiones, inclusive los fundamentos de la persona que votó en contra. No está prevista la existencia de interpretaciones, como en el caso de las NIIF completas pero sí que haya un grupo de implementación encargado de considerar problemas de aplicación, elaborar guías con la forma de preguntas y respuestas y efectuar al IASB recomendaciones sobre modificaciones que puedan hacerse a la norma.

Una característica de la norma es la autosuficiencia. Es un texto autosuficiente que abarca prácticamente todos los aspectos normativos y no todos porque, por ejemplo, los capítulo de instrumentos financieros que tienen por supuesto reglas de reconocimiento, de medición y de exposición establecen que uno puede optar entre aplicar todo lo que está en las secciones, o bien en materia de reconocimiento y medición aplicar la NIC 39 y en la exposición aplicar las de NIIF para PYMES. Este sería el único caso en que hay una referencia a una fuente externa.

Sobre posibles modificaciones, el IASB establece que habrá dos años de aplicación, el 2010 y el 2011, empezarán a trabajar en el 2012, terminarían los cambios en el 2013 para que entren en vigencia en el 2014. O sea que hasta este

momento no hay ninguna modificación, lo único que hay es una pequeña corrección técnica, una especie de fe de erratas, más que nada sobre errores de redacción. Entonces comenzarían de esta manera su aplicación y luego, cada tres años, este mecanismo se iría repitiendo generando una modificación. De esta forma, el usuario de la NIIF para las PYMES tendría la ventaja de no estar sometido a ese cambio constante que tienen las NIIF. Otra consideración importante, como son pronunciamientos independientes, es que los cambios que tengan las NIIF no se trasladan automáticamente a la NIIF para PYMES, sino que se requiere una decisión particular ya que de otra manera no serían normas independientes.

Como en el caso de las NIIF completas, para la NIIF para PYMES prepondera el texto en inglés, y es la fundación IFRS quien hace o autoriza traducciones a otros idiomas. La traducción oficial al español está disponible en el sitio de las IFRS.

- **Diferencias entre la NIIF para PYMES y las NIC completas**

No hay normas especiales para la aplicación inicial, por lo que podría aplicarse retroactiva o prospectivamente. La NIIF para PYMES no establece nada, entonces puede entenderse que sea de aplicación retroactiva.

Además del volumen y otros aspectos formales, existen otras diferencias entre la NIIF para PYMES y las NIIF completas. La NIIF para PYMES no trata temas que son específicos de las entidades con obligación pública de rendir cuentas, por ejemplo estados intermedios, que sería poco común que una entidad pública sin obligación de rendir cuentas publique estados contables trimestrales por ejemplo.

La información por segmentos también es una de las diferencias. Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, podríamos decir que esta información deberían presentarla todas las empresas. De todos modos, en una entidad sin obligación pública de rendir cuentas quizás no haya varios segmentos, si no un único segmento.

Tampoco existe en la NIIF para PYMES la categoría de activos mantenidos para la venta que está en la NIIF 5. Por ejemplo, si tengo un bien de uso que decido venderlo, lo cambio de la categoría de propiedad planta y equipo que está en la NIC 16 a la NIIF 5 donde el criterio de medición ya es otro.

Asimismo, hay simplificaciones en materia de reconocimiento y medición. En general se manejan distintas alternativas en las NIC completas pero en la NIIF para PYMES no hay alternativas, más que nada por una cuestión de simplicidad, pero no siempre lo más simple es lo que más le interesa al emisor de los estados financieros. Por ejemplo, en materia de propiedad planta y equipo las NIIF completas permiten el modelo de costo (costo menos depreciación menos desvalorizaciones si las hubiere) o método del valor razonable, con un diferimiento de los resultados por tenencia en cuentas especiales de patrimonio de

los que le llaman otro resultado integral. La segunda alternativa (modelo de valor razonable) no está admitida para las PYMES. En este caso tenemos un juego de normas contables que no reconoce adecuadamente los efectos de la inflación y esto podría dar lugar a dudas respecto a si no le interesaría a una PYME realmente mostrar un patrimonio más cercano a la realidad.

Otra diferencia con las NIC completas es que en la NIIF para PYMES hay menor información en notas, y tampoco hay normas especiales para primera aplicación.

- **Algunas opiniones**

Una pregunta que uno se hace respecto de cualquier juego de normas, es si es de calidad. Pero en general no se define qué es alta calidad, entonces para determinar si es o no, habría que definir qué es calidad. Las normas contables serían de alta calidad cuando de su aplicación surjan estados financieros que cumplan con los requisitos de la información definidas en el Marco Conceptual.

El Marco Conceptual dice que la información es de calidad si es pertinente y representativa. Si no lo es, no es de alta calidad. En mi opinión la NIIF para las PYMES no cumple con los requisitos necesarios para poder considerarla de alta calidad. Hay algunas normas de medición que no tienen verdaderamente el propósito de dar información representativa y son todas aquellas que, en algunos casos, requieren y, en otros, permiten que determinadas pérdidas que están devengadas no sean reconocidas en el resultado del período en que se devengaron sino que estén en cuentas de patrimonio.

Ese no es un elemento que esté definido en el Marco Conceptual pero sí la representatividad de la información, entonces en mi opinión no es representativo mostrar un resultado del período que excluye cosas que se han devengado en ese período.

Todo esto influye en la calidad real basada en el criterio definido en el Marco Conceptual de lo que es calidad. Pero falta considerar la calidad percibida, es lo que piensa el público acerca de la calidad de un juego de normas. Esta calidad percibida de las NIIF es probable que se retransmita por el hecho de ser emitidas por el mismo IASB, y también por tener una denominación similar

Entonces, en mi opinión como argumento en contra tengo la calidad real, y como argumento a favor la percepción de calidad de diversos organismos mundiales. Habría que hacer un ejercicio intelectual similar con la alternativa que uno tiene y ahí cada uno llegará a alguna conclusión.

Al finalizar la Conferencia el Contador Enrique Fowler Newton accedió muy gentilmente a tener una pequeña reunión personal, sobre algún aspecto de la NIIF para PYMES. A continuación presentamos una breve descripción de lo tratado en dicha charla.

Con respecto a si existía algún aspecto que considerara importante destacar el Contador contestó que el tema de las revaluaciones (la NIIF para PYMES no permite el tratamiento de revaluación) era algo importante porque a mucha gente le interesa hacerlas. Además, agregó que el hecho de la eliminación de opciones de tratamientos contables es algo raro que va en contra del objetivo que tiene la norma de simplificar, ya que puede darse el caso que para alguna empresa sea más fácil aplicar alguno de los tratamientos contables eliminados, que el IASB considera como más complejo. En el caso de las revaluaciones, considera que depende del tipo de activo o pasivo pero puede ser que sea un tratamiento contable más complejo que el modelo de costo, sin embargo estos valores se desactualizan, sobre todo en los países con economías inflacionarias como el nuestro.

A continuación agregó un tema que no había sido tratado durante la conferencia y comenta que, de la misma forma que existen empresas que tienen certificados de calidad y otras que no los tienen, puede haber empresas con información financiera de mayor calidad y otras con información financiera de menor calidad. Si se diera este caso uno podría preguntarse qué sucede con la comparabilidad. Respecto a esto indica que ahora el Marco Conceptual modificado por el IASB y por el FAS baja la definición de calidad a la categoría de “calidad mejorada de la información financiera”, pero esta no es una categoría de calidad esencial. Esto es una manera de “blanquear” la realidad, ya que en los hechos cuando cambian las normas contables se está afectando la comparabilidad o cuando una entidad por razones distintas a las normas contables incorpora un negocio nuevo, o se deshizo de un negocio viejo, está afectando la comparabilidad. Entonces no se puede pretender una comparabilidad absoluta, teniendo en cuenta esto el argumento de comparabilidad comienza a perder peso. Entonces, como dijo en la conferencia que no debería haber normas diferenciadas porque perderíamos comparabilidad, teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente se pierde énfasis en esta cuestión.

ANEXO 2 – Conferencia Cr. Mario Díaz

El jueves 25 de noviembre de 2010, se realizó en la Universidad Católica del Uruguay Dámaso Antonio Larrañaga el lanzamiento del Departamento de Disciplinas Contables de la Facultad de Ciencias Empresariales. En dicho lanzamiento, además de explicar las características que tendría el nuevo Departamento, el Cr. Mario Díaz brindó una conferencia acerca de la normativa contable y, más específicamente, sobre la NIIF para PYMES.

A continuación se presentan los conceptos desarrollados por el Cr. Mario Díaz acerca de la NIIF para PYMES.

- **NIIF para PYMES**

Algunas normas internacionales que son de compleja y, tal vez, de difícil aplicación han hecho que a nivel mundial se haya producido un movimiento para tratar de obtener normas simplificadas para las pequeñas y medianas entidades. Es así que en ese proceso que comenzó en el año 2001 y que terminó en julio del año 2009, se emitió una NIIF para PYMES (Pequeñas y Medianas Entidades), que tiene doscientos treinta páginas, que es similar a las NIC pero muy simplificada. Un ejemplo de esto es el número de páginas, mientras las NIC full, como se las conoce, tiene dos mil ochocientos cincuenta y nueve páginas, la NIIF para PYMES solamente doscientos treinta y nueve.

Esta norma fue diseñada exclusivamente para PYMES, ha sido internacionalmente reconocida y adaptada para ese tipo de entidades teniendo en cuenta los costos y capacidades de las PYMES. Lo que trata de mostrar son las necesidades del usuario de obtener información sobre el flujo de caja, porque esta norma está pensada para ser usada en los mercados bursátiles, donde lo que le interesa al usuario es saber si esa inversión que hizo en esa empresa va a tener la recuperación que espera

Estas normas internacionales del IASB cada vez tienen una aplicación mayor a nivel mundial. Hay algunos países que ya las están aplicado de forma obligatoria para las empresas que cotizan en bolsa u obligatorias para el resto de las empresas. Otros países están en proceso de aplicación, por ejemplo, Argentina en el 2012 las va a comenzar a aplicar. Estados Unidos si bien tiene normas propias, está en un proceso de convergencia muy fuerte con estas normas internacionales, las cuales espera que sean iguales en los próximos cinco años. Tenemos entonces las NIC completas que son aplicables en ciento veintidós jurisdicciones, se aceptan para no cotizantes en otros noventa y tres países, y la NIIF para PYMES se emitió en 2009 y ya tiene sesenta jurisdicciones que la están aplicando y otras tantas tienen previsto hacerlo en los próximos tres años.

- **Situación en Uruguay**

¿Qué ha pasado en Uruguay? Nosotros tenemos tres etapas netamente diferenciadas. Tenemos una etapa en la cual a raíz de la promulgación de la Ley de Sociedades Comerciales en los noventa, que ya venía también gestándose con algunos Pronunciamientos del Colegio de Contadores en la década del ochenta y a principios de los noventa, se estableció que las sociedades comerciales debían presentar estados contables de acuerdo a normas contables adecuadas, delegando en el Poder Ejecutivo la emisión de esas normas.

Esto llevó a que en el año 1991 y posteriormente en el año 1993, se emitieran algunos decretos, que establecían como obligatorias algunas normas. Además tenemos un conjunto de normas que fueron decretos, todos del año 2004 y 2007, donde se produjo después de casi catorce años, un *aggiornamento*, poniéndonos a tono con lo que era la normativa internacional. En 1991 se hizo obligatorio a nivel del Estado hasta la NIC 18, y a nivel del Colegio hasta la NIC 20, pero tengamos en cuenta que hasta ese momento eran las únicas veinte normas traducidas al español. Luego de esto no hubo modificaciones hasta el año 2004, en dicho año se emitió el decreto 162/04 y posteriormente en el 2007 el decreto 266/07. A principio del año 2009 se emitieron una serie de normas tratando de contemplar a esas empresas pequeñas o mediana porque se creía que era de difícil aplicación las normas internacionales para ese tipo de entidades.

Como consecuencia de la emisión de estas normas específicas para pequeñas entidades, surgió una interesante discusión a nivel doctrinario en la cual hay un conjunto de profesionales que entienden que lo complejo no es la norma sino que lo complejo es la transacción comercial, y que no tendría mucho sentido hablar de normas diferentes para distintos tipos de empresas, porque se estaría violando lo que es la comparabilidad. Por otro lado, hay quienes entienden que las normas internacionales son de muy difícil aplicación para este tipo de entidades.

En uno de los decretos emitidos en el año 2009, se estableció lo que se llamaba empresas emisoras de estados contables de menor importancia relativa. Asimismo, se definieron algunas normas que serán de aplicación obligatoria para estas entidades: la NIC 1 que es presentación de estados contables, la NIC 2, inventarios, la NIC 7, estados de flujo de efectivo, la NIC 8 que es cambios en las políticas contables, la NIC 10, sucesos ocurridos después de la fecha de balance, la NIC 16, propiedad planta y equipo, la NIC 18 de ingresos, la NIC 21, tratamiento de moneda extranjera, las NIC 27 y NIC 28, inversiones en empresas relacionadas, la NIC 36, deterioro de activos, la NIC 37, provisiones, activos y pasivos contingentes, la NIC 41 de agricultura y la NIIF 1 que es sobre la aplicación por primera vez. Por último, en dicho decreto se establece que si existe alguna situación que no está tratada en estas normas consideradas obligatorias, la PYME debería aplicar las otras aunque no sean obligatorias. Esto refuerza lo que se dijo anteriormente, que lo complejo no es la norma sino la transacción

- **Definición de PYME**

Las PYMES son sumamente destacadas en la actividad de prácticamente cualquier país del mundo, es un fenómeno universal, no tiene fronteras, y la actividad desarrollada es independiente del tamaño de la empresa. Existen pequeñas empresas que realizan grandes actividades, y tenemos pequeñas empresas que realizan pequeñas actividades.

Numéricamente veamos lo que son estas empresas en algunos países de la región, y cuál es la participación que tienen en el empleo. Las PYMES impactan en alrededor del 70% de la ocupación en Chile, en casi todos los demás casos están por encima del 90%

¿Cuáles son las características de las PYMES? Alta concentración de actividades en pocas personas o en una, una familia por ejemplo, muchas veces utilizan mano de obra no especializada, a veces hay escasa planificación, tiene una alta dependencia de clientes y proveedores, por eso es que, en general, este tipo de pequeñas y medianas empresas han participado en programas de innovación, de asesoramiento y de apoyo, que hacen que traten de revertir esta situación.

Las variables de clasificación de las PYMES son muy variadas: se refiere siempre a la cantidad de personal, cifras de ventas y en algunos casos, activos. Así vemos que en el caso de Bolivia y Guatemala son cincuenta empleados, y una PYME en Argentina, Brasil y México son de doscientos cincuenta empleados. Eso hace también que las normas no sean de fácil aplicación en todos los casos. En nuestro país, a través del decreto del año 2007 del Ministerio de Industria, se establece una serie de escalas en las que encontramos a las empresas para clasificarlas. Estas escalas están pensadas más que nada para las políticas de inversión, y para lo que son las informaciones estadísticas. Tenemos así Micro, Pequeña y Mediana empresa, según la cantidad del personal o la cifra de ventas, y tenemos que dentro de las doscientos cuarenta y ocho mil empresas que había en nuestro país de pequeñas y medianas empresas, cuarenta y dos mil son sociedades comerciales. Esto significa que estas cuarenta y dos mil sociedades comerciales deberían aplicar estas normas internacionales de contabilidad. Pero también tenemos grandes empresas, el resto, que son alrededor de ochocientos empresas que facturan más de USD 6.800.000 al año y tiene más de cien empleados. Como vemos estamos con el 99.6% de las empresas que son micro pequeña o mediana.

Ante ese universo de pequeñas y medianas empresas que tenemos en nuestro país, y ante la dificultad que había con la aplicación de normas internacionales, es que se emitieron los siguientes tres decretos: el 135/09, el 283/09 y el 65/010. Estos determinan que las entidades que cumplan con cada una de las condiciones que establecen, pueden ser consideradas emisores de estados contables de menor importancia relativa y, por lo tanto, podrían utilizar esas normas simplificadas que se mencionan en dichos decretos. ¿Cuáles son esas condiciones? Que no sean emisores de valores de oferta pública, es decir que no recurren al ahorro público ni

cotizan en bolsa. Por ejemplo, administradores de fondos de inversión, los emisores de acciones, los emisores de acciones y de obligaciones. En esta situación se encuentran veintiocho empresas, las cuales recurren al ahorro público. Por lo tanto, estas veintiocho empresas no pueden aplicar esta norma para entidades de menor importancia relativa.

La modificación del último decreto establece que los ingresos operativos netos anuales no deben superar las 200.000 UR, aproximadamente unos USD 4.720.000 por año, lo que representa el 99.1% de las empresas del país, o sea, que este 99.1% podrían aplicar esta norma específica para PYMES.

La otra condición que debe cumplirse, es que el endeudamiento total con las entidades financieras controladas por el Banco Central del Uruguay (bancos principalmente), en cualquier momento del ejercicio no debe superar el 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos, que está establecida en 130.000.000 UI. ¿Cuántas serían las empresas que estarían dentro de esta categoría? Serían unas nueve mil seiscientos cuarenta. Además deben ser empresas que no tengan participación estatal en su capital accionario, que hoy por hoy son veintiséis empresas. Por último, no deben ser controlantes de o controladas por entidades comprendidas en los literales anteriores.

En definitiva, ¿qué es una empresa de menor importancia relativa en nuestro país? Una sociedad comercial que no cotiza ni piensa cotizar en bolsa, que no tiene participación estatal, que vende menos de \$ 94 millones por año y que debe o debió en algún momento del ejercicio al sistema bancario menos de \$ 14.495.000, y a su vez no controla ni es controlada por una empresa que no cumpla con las condiciones anteriores. Eso es una PYME para la legislación de Uruguay.

¿Cuáles son los organismos que se preocuparon de la norma para PYMES? Tenemos varios: la UNCTAD, las Naciones Unidas y el IASB, entre otros. Este último, en la NIIF para PYMES, omite algunos temas porque se entiende que no es aplicable para pequeñas y medianas entidades, como por ejemplo, la presentación de información intermedia, la ganancia por acción, la información por segmento, y el pago por acciones.

En estos casos de simplificación, el argumento es que tomaron la solución más simple. Sin embargo, en mi opinión, es la empresa la que debería decidir cuál es la solución más simple y no quien emite la norma, pero eso depende de las características de cada empresa. Hay importantes simplificaciones para el reconocimiento y la medición, y trataron de reexpresarlo en un lenguaje que no fuese tan técnico, sino más corriente.

Otro organismo que se ha preocupado de este tema es IFAC (Federación Internacional de Contadores), en el que se creó un grupo de trabajo de pequeñas y medianas entidades, en la cual Uruguay tuvo participación hasta hace unos tres o cuatro años.

Además tenemos la Asociación Interamericana de Contabilidad que, entre otras cosas, hizo en Brasil un foro mundial de PYMES en 2005 que coincidió también con la Conferencia Interamericana de Contabilidad. Aprobaron el proyecto de NIIF PYMES y designaron una comisión especial para su estudio. También existe el Comité de Integración Latino Europa-América, que se dedica a las problemáticas de las PYMES, creado especialmente para atender estos temas.

¿Cuáles son los beneficios de la NIIF para PYMES? Teóricamente ayuda o mejora el acceso al crédito, apoyando los préstamos sobre la base financiera de estados contables entendibles y valubles por todo el mundo, mejora el acceso de capitales accionarios y a la participación de inversores y alivia la carga de las NIC completas en aquellas empresas en las que no son requeridas. El IASB tiene un fuerte componente de educación y capacitación, lo que ayudaría a las auditorías. En nuestro país las PYMES no son auditadas.

¿Pero qué es una PYME para el IASB? Tiene básicamente dos componentes: uno que no tiene obligación pública de rendir cuentas, esto significa, por un lado, que los instrumentos de deuda o sus instrumentos de patrimonio, sus obligaciones negociables, no se negocian ni están pensando en negociar en ninguna bolsa o mercado público regional o local. La otra condición, es que una de sus principales actividades, no sea mantener activos en calidad fiduciaria para terceros, básicamente bancos, casas de crédito, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, núcleos o bancos de inversión. El otro componente es que publican estados financieros con propósitos de información general, estados anuales a los que cualquiera puede acceder y utilizar. Estos usuarios externos incluyen a sus propietarios, a aquellos que no participan de la gestión, también los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

¿Quiénes deciden quienes aplican la NIIF para PYMES? El IASB emite las normas pero cada país va a determinar a quienes y en que condiciones se les requiere o permite utilizar la NIIF para PYMES, ya sea mediante su autoridad legislativa, o su autoridad reguladora, o a través de su entidad emisora de normas.

- **Conclusiones**

Si se cumplen todas las condiciones mencionadas anteriormente, las sociedades comerciales serían las únicas que deben utilizar las normas internacionales, o que podrían aplicar las NIIF para PYMES, de lo contrario deben aplicar el decreto 266/07 o NIC completas. En el caso de IASB, también podrían aplicar una u otra norma según cumplan los requisitos que se exigen para no quedar comprendido dentro de lo que sería la categoría de empresas que no cotizan en bolsa ni piensan cotizar. Las que no son sociedades comerciales en Uruguay, no aplicarían las normas internacionales, pero sí a nivel del IASB, porque las unipersonales están incluidas dentro de su normativa. Las que recurren o piensan recurrir al ahorro público, según el decreto 266/07 aplican NIC completas en ambos casos. El hecho

de pensar en recurrir al ahorro público, en el caso de Uruguay es intrascendente, tendríamos que ver si entra en una categoría u otra para aplicar el decreto 266/07 o 139. Pero en el caso del IASB el hecho de pensar en cotizar hace que tenga que utilizar las NIC completas. Si no recurre ni piensa recurrir al ahorro, en esos casos aplicaría las normas para PYMES.

A modo de conclusión, aclaro que cualquier opinión es enteramente personal, reitero que lo complejo son las transacciones y no las normas. El IASB está compuesto por catorce integrantes, de los cuales trece votaron a favor y uno en contra, y quien votó en contra es el representante del AICPA (Asociación Americana de Contadores Públicos Certificados), que es el organismo estadounidense que emite las normas en ese país. Este representante afirma que la NIIF para PYMES es innecesaria y no deseable: Innecesaria, porque por más normas que se emitan si la PYME no realiza las transacciones que requieren la aplicación de esa norma, no la va a aplicar, y si realiza la transacción la debería aplicar; y no deseable, porque lo que está haciendo es generar divergencia, evitar la comparabilidad, y hacer que un mismo hecho, según el tamaño de la empresa tenga dos tratamientos y dos resultados diferentes. Por ejemplo, como consecuencia de las simplificaciones que trató de introducir esta NIIF para PYMES, determinadas costos que una empresa grande puede activar, por ejemplo los costos por préstamos, o los gastos de desarrollo, en el caso de las PYMES deben mostrarse como pérdida. Entonces, toda esa inversión que puede hacer la empresa en el desarrollo de sus productos o actividades, es una pérdida. Es decir, que estamos castigando resultados. Además, dará lugar a falta de comparabilidad entre las propias PYMES y entre otras empresas, porque estamos hablando de normas distintas. Él dice que es incoherente con la constitución de la IASB Foundation que es el órgano que dirige el IASB, y dice que también es incoherente con el prólogo de la NIIF, porque éste dice que esta norma es de aplicación para cualquier tipo de empresa, considerando incluso también en ellas, las pequeñas y medianas empresas de las economías emergentes.

Personalmente es una preocupación lo que es el ejercicio profesional, ya que el Contador tiene dos normas distintas. Estamos hablando también de contadores que pueden tener una aptitud limitada solamente a este tipo de empresas. Eso también exige pensar y tratar de acomodar todo lo que tiene que ver con la formación de grado.

Como mencionáramos anteriormente, castiga resultados, es decir que la simplificación de la norma para PYMES genera pérdidas para la empresa, lo que no parece muy razonable.

- **Aplicación de la NIIF para PYMES en Uruguay**

¿Cuándo se aplicaría en Uruguay? En este caso hay un convenio firmado entre el IASB y el Ministerio de Economía y Finanzas a través de la Auditoría Interna de la Nación (AIN), donde en su capítulo cinco establece cuál es el momento para la

incorporación a la normativa nacional. A partir de los seis meses de su vigencia, y ahí entramos en otro problema porque ésta es la única norma emitida por el IASB que no tiene fecha de vigencia. Tiene la fecha en que fue emitida pero no la fecha a partir de la cual se debe empezar a aplicar

¿Cuál es la posición que se va a tomar? No ha estado en la agenda de la Comisión Permanente en este año (2010), y no se sabe con certeza si estará en la agenda del año que viene, pero es una decisión del Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía y Finanzas, con el asesoramiento de la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas.

¿Cómo salir y cómo entrar? Este aspecto es muy importante y a su vez preocupante, ya que está prevista la forma de entrar, cuando cumplimos con determinadas condiciones aplicamos determinadas normas, pero no nos dice cómo salir al dejar de cumplir con esas condiciones. Por ejemplo, una pequeña empresa que va a aplicar dentro de tres o cuatro años un llamado a accionistas, debe aplicar las NIC full. Si desaparece de la bolsa debe que volver para atrás, pero cómo? Va a estar constantemente entrando y saliendo cuando tiene criterios muy restrictivos en cuanto a la forma de aplicar esas normas por primera vez. Sería mucho más costosa la relación costo-beneficio para esas pequeñas y medianas empresas en esa situación. Si se toman variables cuantitativas, la empresa espera a cerrar el ejercicio para ver cuánto vendió, si más o menos de \$ 94.000.000 y en el caso que lo supere hay que hacer retroactivo toda la información del año y los otros dos años anteriores que se necesitan para la aplicación por primera vez. Deberíamos pensar en decir por ejemplo, si las ventas actuales son \$ 94.000.000, el año que viene y por tres años se debe aplicar tal tipo de normas. Como hace la Dirección General Impositiva con algunos cambios en lo que son los criterios de presentación. ¿Cuántas veces podemos entrar y salir? ¿No deberían existir períodos mínimos de aplicación?

Otra aspecto importante es que quizás sea un retroceso para Uruguay, porque Uruguay desde hace ya muchos años viene aplicando las NIC full, y la mayoría de las empresas lo vienen haciendo. Hoy estaríamos aplicando un conjunto de normas diferentes, estaríamos cargando al empresario y al profesional un conjunto de normas nuevas, un análisis nuevo y modificaciones nuevas. Por eso planteo que es un retroceso para Uruguay, porque esta norma es para aquellos países que no estaban aplicando normas internacionales.

ANEXO 3 - Entrevista: Cr. Mario Díaz

Lunes 7 de marzo de 2011.

- **Respecto a la NIC 38, ¿Qué opinión le merece el tema de activar o no los gastos de desarrollo?**

No hay ventaja o desventaja en el tratamiento contable, el tema es si la información es comparable o no entre una empresa que aplica NIC *full* y una que aplica NIIF para PYMES. Lo que si, en general, tiene la NIIF para PYMES es que castiga los resultados.

- **¿Es posible que el hecho de que no puedan activar estos gastos es porque popularmente se cree que las PYMES no tienen gastos de desarrollo?**

Lo que se dice es que las PYMES no tienen una infraestructura contable, administrativa, que le permita determinar cual sería el gasto que corresponde a esa activación y cuales no. Eso es lo más sencillo, como podrían haber dicho que lo más sencillo es activar todo el gasto, es un tema de practicidad. Esa es la fundamentación que tienen, que parece ilógica, porque quizás el tema de intangibles sea algo poco común para las PYMES, pero en aquellas en las que sí se den, sobre todo en las que los gastos de desarrollo puedan ser altos, se está castigando a la PYME, va a dar pérdidas mucho mayores a las que correspondería.

- **Suponer que las PYMES no cuentan con la infraestructura necesaria sería incorrecto porque podría tenerla.**

Por supuesto, y además el otro problema que también se da es que ante esa opción quizás la PYME prefiera no invertir a largo plazo, entonces se le está quitando la posibilidad de innovación, que es algo muy importante para la PYME.

- **Con respecto al hecho de que no está permitido el uso del modelo de revaluación, ¿por qué considera que no lo permite?**

Esto es así por un tema de costo, del costo de la tasación en sí misma, y por un tema de simplificación, por eso la NIIF para PYMES no da alternativas de tratamientos contables.

- **¿Qué opinión le merece el tratamiento de costos por préstamos?**

En mi opinión no tiene sentido que una empresa que quiere invertir en un activo de las características que se considera calificables según la NIC 23, no pueda activarlo y otra empresa sí.

- **Con respecto al alcance de la norma, la misma menciona que será aplicable a las empresas sin obligación pública de rendir cuentas, esto no es lo mismo que la definición de PYME que generalmente es por la cantidad de personal y cantidad de ventas. ¿Qué nos puede decir sobre esto?**

Según esta norma, una PYME es lo contrario a empresa pública, y empresa pública es la que cotiza en bolsa, o las que no tienen obligación de rendir cuentas y no tienen bienes en fideicomiso. La NIIF para PYMES es en su origen para empresas que no cotizan en bolsa y sucursales de aquellas casas matrices que presentan información consolidada. Debido a estas circunstancias, cuando se comenzó con la preparación de esta norma, en la Unión Europea, en un principio alcanzaba aproximadamente a cinco mil cien empresas, mientras que solamente en Uruguay se estableció que sería aplicable para alrededor de unas cuarenta y ocho mil empresas. Como podemos ver hay una gran diferencia, solamente en nuestro país hay una cantidad significativamente mayor de empresas que serían alcanzadas por la NIIF para PYMES que en toda la Unión Europea, teniendo en cuenta que esta última está integrada por más de 25 países, de los cuales muchos de ellos son los países más desarrollados del mundo. Considerando estas realidades tan disímiles es que en la propia norma se establece que la definición de las empresas alcanzadas por la misma es una decisión de cada una de las jurisdicciones.

Por lo tanto, es una norma pensada para empresas que no cotizan en bolsa, esto no quiere decir que sean empresas pequeñas. Sospecho que en Estados Unidos hay siete mil u ocho mil empresas que cotizan en bolsa, y en nuestro país no llegamos a doce, por lo tanto, en el caso del Uruguay, si se aplicara la definición de PYME tal como está definida en la norma (empresas que no cotizan en bolsa) la inmensa mayoría de las empresas debería aplicarla.

- **Entonces, ¿se debería definir de otra forma?**

Claro, el problema es que, por ejemplo, para las PYMES en nuestro país no existe ninguna norma todavía. Por eso a nivel de las Naciones Unidas hicieron tres niveles de empresas; el nivel *full* que usa las NIC *full*; el nivel de PYMES que aplican normas que ellos emitieron llamadas “Docpymes”, que es una adaptación de las NIC *full* para este tipo de empresas que no cotizan en bolsa y, por último, están las empresas muy pequeñas (en las cuales entrarían las PYMES de nuestro país), y para ellas establecen una forma de presentar el Estado de Situación, el Estado de Resultado, y algunos criterios adicionales. En nuestro país, para esta última franja de empresas muy pequeñas que representan el 49% de las empresas no tenemos ninguna norma.

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, en mi opinión esta norma esta pensada para otro tipo de empresa, de hecho en la NIIF para PYMES hay muchas Secciones que hablan de combinaciones, y esto en las PYMES uruguayas

prácticamente no existe. Otro ejemplo es el tema de las utilidades por acción, esto en nuestro país tampoco tiene sentido. Entonces tienen algunas conclusiones que no se adaptan a nuestra realidad.

Otro tema es que se pierde calidad de información, verificación y comparabilidad porque las empresas más grandes aplican unas normas y las más pequeñas otras. Esta situación también trae problemas a nivel profesional, ya que se podría generar Contadores especializados en uno u otro tipo de normas.

- **¿Cuál es su opinión respecto a la simplificación a la que quisieron llegar eliminando alternativas de tratamientos contables?**

No tiene mucho sentido ya que elimina las alternativas y según ellos toman las más simples, pero puede darse el caso que para determinada empresa la opción más simple no sea la que ellos consideran como tal.

Por otro lado, puede ser mejor tener una sola alternativa porque esto evita que de la información que tenga la misma fuente haya dos percepciones distintas.

- **Esto es muy importante para la comparabilidad de la información.**

Claro, tampoco tiene sentido que las bolsas de valores de cada país tengan normas distintas y por lo tanto las empresas que cotizan en las mismas tengan que presentar un estado contable diferente. Pero yo creo que la uniformización de normas debe surgir de un proceso de decantación natural, considerando cuántas empresas aplican una u otra norma, pero no unilateralmente establecer qué alternativa es la más sencilla porque tal vez no lo sea, puede ser la más práctica desde el punto de vista de tener un solo tratamiento contable, pero no la más sencilla.

- **La más sencilla no tiene porque ser la mejor, y más si se apunta a la calidad de la información.**

Claro, ese es el objetivo. Supongamos que una de estas empresas que aplica NIIF para PYMES en un futuro decide cotizar en la bolsa de valores, por lo tanto, deberá reformular los últimos estados contables aplicando otras normas, esto puede generar diferencias en los resultados que ya fueron en su momento informados a los dueños o accionistas. Incluso, esta situación en Uruguay puede dar lugar a muchos problemas, ya que al ser empresas tan pequeñas por menor que sea la variación, el impacto es importante, por ejemplo enviar un gasto de desarrollo o los intereses de un préstamo a pérdida puede tener consecuencias importantes en el resultado.

Otro tema a tener en cuenta, por ejemplo y más aún en economías inflacionarias como la nuestra, es el tema de la imposibilidad de aplicar el modelo de revaluación. Por ejemplo, los bancos piden estados contables, tasaciones de los

inmuebles, pero con una norma se aplica la revaluación (NIC *full*) y con la otra el costo histórico (NIIF para PYMES), entonces tenemos un problema en la comparabilidad y calidad de la información. Esto surge porque la NIIF para PYMES fue diseñada teniendo en cuenta países donde no hay inflación y por eso consideran el costo histórico.

- **Esto afecta especialmente por ejemplo, al valor de los inmuebles.**

Sí, en esos casos es más evidente aún, sobretodo en inmuebles principales, a partir de los cuales, al solicitar un préstamo el banco va a pedir una hipoteca. Esto no quiere decir que la revaluación mediante índices que se utilizaba antes fuera buena, pero es una opción intermedia entre el costo histórico y revaluado.

- **Teniendo en cuenta no sólo a los bancos sino también a los usuarios que analizan la información, esto puede dar lugar a confusión.**

Sin duda, desde el momento que varias empresas que pueden tener lo mismo, vender lo mismo y pueden tener estados contables diferentes, resulta confuso. Incluso otro problema de la norma es que no aclara de qué forma dejar de aplicarla. Y esto es un problema, por ejemplo en el caso que una empresa que cotiza en bolsa si luego tiene que dejar de cotizar en bolsa, o viceversa, no aclara la forma de aplicación en estas situaciones. Todavía peor es si tomas variables cuantitativas. En Uruguay tenemos el Decreto que nos dice que si superan determinado nivel de ventas dejan de ser PYMES, por ejemplo, a fin de año si la empresa superó el nivel de ventas establecido, tendría que reformular sus estados contables anteriores, cuando lo más lógico sería aplicarlo en forma prospectiva.

- **¿En nuestro país se justificaría la aplicación de esta norma?**

No se justifica, en el Uruguay podría significar un retroceso, porque ya la mayoría de las empresas aplican las NIC *full* y en el caso de aplicar la NIIF para PYMES aplicarían una norma con menores exigencias.

- **¿En Uruguay la aplicación de la NIIF para PYMES llegará a ser obligatoria? ¿Existen indicios?**

No, a nivel de la Comisión Permanente no hay voluntad, por lo menos no se trató el año pasado, no sé si en este año estará en la agenda. Lo que sucede es que si se aplicara esta norma se deberían generar normas propias, normas locales para el resto de las empresas.

- **Ahora bien, la NIIF para PYMES es más corta y por ello hay cosas que no quedan claras. ¿Qué opina respecto a esto?**

Además de que hay cosas que no te quedan claras, hay cosas que no se aplican, porque por ejemplo, no me es importante que exista la NIC 39 si no tengo instrumentos financieros, pero esta no es razón para quitarla de la normativa.

Por ejemplo una empresa que arrienda un inmueble y no tiene que valorarlo, la NIC 16 tampoco le interesa. Entonces, en definitiva no es que las normas sean complejas, si no que regulan la realidad de la empresa y hay que adaptarse a esa realidad.

- **¿Esta norma iría en contra de la tendencia mundial hacia la globalización?**

Claro, la idea es tener un marco en el que puedas invertir en cualquier empresa que quieras en el mundo. Porque, por ejemplo, a nivel del MERCOSUR se alienta a las pequeñas empresas a que se asocien entre ellas para proveer a los gobiernos, sin embargo si tomamos una empresa uruguaya, argentina, brasilera o paraguaya, por más que fueran exactamente iguales, las cuatro tienen normas completamente diferentes. Entonces aunque pudiéramos tener cuatro empresas clonadas en cada país, los resultados serían distintos, y es muy difícil armar una asociación en base a algo que es completamente distinto. Puede darse el caso de que una de las empresas tenga pérdidas y las otras no, y quizás esto suceda porque la primera utiliza la NIIF para PYMES en la que los gastos de desarrollo y costos por préstamos son considerados una pérdida y según las NIC completas pueden ser activados.

Esta norma se comenzó a aplicar en Sudáfrica, este país prácticamente no tenía ninguna norma antes entonces, para este caso, la aplicación de esta norma fue muy buena, lo mismo sucedería si la quisieran aplicar en Rusia o en China. Pero en el caso de nuestro país, fuera de las poquísimas empresas que cotizan en bolsa, el resto ya aplica las NIC *full*, por lo que sería un cambio que podría llegar a ser un retroceso.

Algo que no mencionamos es que el estado de resultados que hoy por hoy sugiere la NIIF para PYMES es diferente al estado de resultados que tienen las otras empresas, esto genera un problema adicional.

- **¿Qué ventajas considera tiene esta normativa?**

La única ventaja que le podría encontrar es una ventaja sin sentido, que en lugar de tener dos mil ochocientas páginas hay menos. Además tenemos una ventaja de una serie de casos prácticos preparados por el propio IASB.

- **¿Se refiere a las guías prácticas?**

Las guías prácticas, que no están completas, porque su redacción estaba financiada por el gobierno de España y el Instituto de Cuentas, y al no poder

continuar con este financiamiento no pudieron terminarlas pero por lo menos existe una guía de aplicaciones prácticas mucho más completas que en el caso de las NIC *full*.

- **Es más breve que la normativa completa, pero también genera muchas dudas porque hay información que no está.**

Sí, eso está en los fundamentos de las conclusiones, te explica para cada norma cuál fue su proceso de análisis para llegar a esas conclusiones. Otro problema es que el IASB establece que teóricamente realizarán un ajuste dentro de un par de años, y luego tratarán que las modificaciones sean espaciadas, mientras que las NIC *full* son cambiadas y actualizadas constantemente. Entonces la NIIF para PYMES va a quedar estática y las completas van a estar actualizadas y, en ese caso, las diferencias van a ser aún mayores.

- **¿Le parece que podría ser apropiado tener normas diferenciadas para PYMES, no estas, pero sí diferentes?**

Creo que falta trabajar en forma conjunta la DGI y la Comisión Permanente para tratar de encontrar algo, porque no vamos a pretender que empresas realmente pequeñas (como puede ser un kiosco) apliquen las NIC, pero que tenga algún tipo de norma sería conveniente. Porque, por ejemplo, este tipo de empresas al momento de pedir un préstamo a un banco o un descuento de un cheque le van a solicitar los balances, pero no tienen. O cuando hay informes comerciales, la liga de defensa comercial le pregunta a las empresas sobre determinado proveedor y no hay nada sobre él, entonces no le da crédito. Por lo tanto, hay que llegar a un término medio, que le sirva a las dos partes, a la que prepara la información y al que la recibe, ya sea el banco o la DGI.

Hay que tener en cuenta la realidad del país, yo creo que en ese sentido tendríamos que trabajar. Algo que sea muy sencillo, una guía para aquellas empresas que sus empleados son los dueños, y que no pueden tener una infraestructura administrativa adecuada para aplicar las normas más complejas.

Es un tema complicado, yo creo que la NIIF para PYMES de aplicarse en Uruguay, no solucionaría nada porque está pensada para empresas grandes, así que me parece que no se aplicará en nuestro país, porque además ello implicaría eliminar el decreto del 2009.

- **En comparación con la NIC 38, cuando se refiere a las marcas y su vida útil indefinida, la NIIF para PYMES considera el supuesto de una vida de diez años.**

Sí, se tomó la versión anterior de la NIC 38, que imponía 10 años de vida útil en esos casos, luego esto se modificó a que no tienen plazo. Ahí tenemos otro caso que habíamos dejado de lado, hay otra diferencia.

Está pensado para empresas grandes (no es para el kiosco), es para empresas que no cotizan en bolsa pero muchísimo más grandes. Poniendo el ejemplo uruguayo de un supermercado que no cotiza en bolsa y no tiene obligaciones negociables, ellos tampoco tienen gasto de desarrollo, pero por ejemplo pensemos en los laboratorios, uno que no cotice y uno que si lo haga. En estos casos los gastos de desarrollo son muy altos, son prácticamente “el negocio”, por lo tanto, el hecho de poder activarlos o mandarlos a pérdida puede cambiar mucho la situación de la empresa.

Lo que trataron es no dejar mucho a la libre interpretación, la idea fue simplificar al máximo, entonces no se puede revaluar los edificios, no se puede capitalizar los costos por préstamos, no se puede activar gastos de desarrollo.

- **Con este criterio no sería conveniente entonces invertir en instalaciones.**

Claro, no creo que sea ese el factor de decisión, pero influye. Porque, por otro lado, a la empresa le mejora la posición fiscal porque por ejemplo los costos por préstamos no tiene efecto fiscal. La cuestión más importante es si la diferencia es material al punto que cambie la decisión del inversor. Por eso la importancia de la materialidad que está en el Marco Conceptual. Pero es probable que en el caso de una PYME comparado con el resto de los rubros patrimoniales, el activo fijo sea importante. Por ejemplo en un taller mecánico el depósito es un activo sumamente importante, entonces el hecho de no poder revaluarlo es algo que puede afectar sustancialmente a la empresa. Además pierden la comparabilidad de la información que es lo esencial.

- **Por último, haciendo referencia al Marco Conceptual, ¿por qué consideraron que incluyeron una sección especial de los conceptos del Marco Conceptual?**

Porque es una norma diferente, específica y el Marco Conceptual no tiene rango de norma. Esto fue muy discutido en su momento, porque en un principio se había propuesto tomar la norma por ejemplo *full* y poner al final, que para PYMES se aplica el párrafo 1, 8, 14 o 20. Esa era una alternativa. La otra alternativa era tomar la norma y al final especificar lo relacionado a la PYME. Pero al final optaron por tomar todo como un texto único, e incorporaron el Marco Conceptual para darle un rango de norma.

BIBLIOGRAFÍA

Textos utilizados

- Normas Internacionales de Contabilidad / Normas Internacionales de Información Financiera
- Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Contables
- Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) (2009)
- Fundamentos de las Conclusiones de NIIF para las PYMES (2009)
- *A Guide to the IFRSs for the SMEs* (octubre 2010) -
- Decreto 135/009
- Decretos 283/009
- Decreto 65/010
- Decreto para PYMES del Ministerio de Industria y Comercio
- Decreto 103/99
- Boletines – Deloitte (Colombia) –

Páginas de Internet

- Auditoría Interna de la Nación, [en línea], disponible en: www.ain.gub.uy.
- *International Financial Reporting Standard*, [en línea], disponible en: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/4308000F-FAC8-41F3-BC15E594E8058EB6/0/GuideToIFRSforSMEs2010Oct.pdf> [consultado el 11 de marzo de 2011].
- *Deloitte*, [en línea], disponible en : www.deloitte.com/view/es_CO/co/biblioteca-tecnica/090adb0591ab3210VgnVCM100000va42f00aRCRD.htm [consultado en agosto 2010].