

Aplicación de normas internacionales de información financiera – IFRS

Es propiedad del autor: Fernando Alfredo Torres Cárdenas

Registro de Propiedad Intelectual:301337

I.S.B.N.: 978-956-398-685-3

Fecha: Marzo 2019

Diseñado y Diagramación:

Ediciones Costa Brava S.A.

Fono: (56-2)23351056

Dirección: Avenida Providencia 2594 oficina 513 Santiago

Otras publicaciones: www.editorialcostabrava.cl



Tabla de Contenido

Módulo 1: Marco conceptual y estados financieros	19
Contenidos:.....	19
Las IFRS; consecuencia de un mundo globalizado.....	19
Globalización en términos contables	22
Impacto en la normativa contable chilena	24
Las NIIF y su impacto en la mecánica contable y en el uso de términos.....	25
5 claves para comprender y aplicar IFRS en Chile	28
NIIF 1 Adopción por primera vez de las NIIF.....	31
Objetivo y Alcance	31
Reconocimiento, medición y políticas contables.....	33
Excepciones a la aplicación retroactiva de estimaciones	34
Exenciones que proceden de otras NIIF.....	35
Presentación e información a revelar.....	36
Explicación del proceso de transición a las NIIF.....	36
Uso del valor razonable como costo atribuido	38
Uso del costo atribuido para inversiones en subsidiarias y negocios conjuntos .	38
Caso Práctico NIIF 1; Adopción por 1ª vez de las NIIF.....	40
NIC 1 Presentación de estados financieros.....	44

Objetivo y Alcance	44
Estados Financieros	45
Estructura y Contenido	49
Caso Práctico NIC 1; Presentación de Estados Financieros	52
NIC 7 Estado de flujos de efectivo	53
Objetivo y alcance.....	53
Efectivo y equivalentes de efectivo.....	54
Presentación de un estado de flujos de efectivo.....	54
Métodos para la elaboración del flujo de efectivo	58
Caso práctico NIC 7; Estados de flujo de efectivo	59
NIIF 8 Información por segmentos	61
Alcance y definición de Segmentos de Operación.....	61
Segmentos sobre los que se debe informar e información a revelar	64
Medición e información a revelar sobre la entidad en conjunto	66
Caso práctico. NIIF 8; Información por segmentos.....	67
NIC 21 Moneda funcional y diferencias de cambio	69
Objetivo y Alcance	69
Transacciones en moneda extranjera en moneda funcional.....	70
Reconocimiento de las diferencias cambiarias	71
Utilización de una moneda diferente a la funcional.....	71

Información a revelar	74
Caso Práctico NIC 21; Moneda funcional y diferencias de cambio.....	74
NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores	76
Objetivo y alcance.....	76
Selección y aplicación de políticas contables	76
Cambios en las políticas contables.....	78
Errores	80
Caso Práctico NIC 8; Políticas contables, cambios en estimaciones y errores ..	82
NIC 10 Hechos posteriores a la fecha del balance.....	83
Objetivo y Alcance	83
Reconocimiento y medición	84
Hipótesis de negocio en marcha.....	85
Información a revelar	86
Caso Práctico NIC 10; Hechos posteriores.....	86
Módulo 2: Inversiones y consolidación	87
Contenidos:.....	87
NIC 27 Estados Financieros consolidados y combinación de negocios	87
Objetivo y Alcance	87
Preparación de estados financieros separados	87
Información a revelar	89

Caso Práctico NIC 27; Estados Financieros Separados.....	89
NIC 28 Inversiones en empresas coligadas	91
Objetivo y alcance.....	91
Conceptualización de Influencia significativa.....	91
Método de la participación	92
Aplicación del método de la participación	93
Clasificación como mantenido para la venta.....	94
Desclasificación del uso del método de la participación	95
Cambios en la participación en la propiedad	95
Procedimientos del método de la participación.....	96
Pérdidas por deterioro del valor	100
Estados financieros separados	102
Caso Práctico NIC 28; Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	102
NIIF 11 Acuerdos conjuntos	103
Objetivo y alcance.....	103
Acuerdos Conjuntos.....	103
Estados financieros de las partes de acuerdo conjunto.....	105
Estados Financieros Separados	107
Caso Práctico NIIF 11; Acuerdos conjuntos (diagramas).	107
NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas.....	109

Objetivo y Alcance	109
Propósito de la información a revelar sobre partes relacionadas	110
Información a Revelar	110
Entidades relacionadas del gobierno	112
Caso Práctico NIC 24; Información a revelar sobre partes relacionadas.....	113
NIIF 3 Combinación de negocios.	115
Objetivo y Alcance	115
Combinación de Negocios por el método de la adquisición.....	115
Medición posterior y registro contable	118
Información a revelar	120
Caso Práctico NIIF 3; Combinación de negocios.....	121
Módulo 3: Tratamientos contables específicos.....	124
Contenidos:.....	124
NIC 16 Propiedad, plantas y equipos	124
Medición de las propiedades, planta y equipo	125
Medición en los ejercicios contables subsecuentes.....	126
Valor depreciable de los activos	127
Depreciación	128
Identificación y aplicación del tratamiento contable específico	129
NIC 38 Activos intangibles.....	134

Reconocimiento inicial	135
Medición de activos intangibles	135
Medición en los ejercicios posteriores al reconocimiento inicial	136
Tratamiento contable específico	138
NIC 36 Deterioro del valor de activos	141
Caracterización de activos deteriorados	141
Medición del valor recuperable	143
Método del valor en uso.....	144
Estimación de los flujos de efectivo	145
Identificación y aplicación del tratamiento contable específico	146
NIC 2 Inventarios.....	148
Valuación de los inventarios	149
Medición de los inventarios.....	150
Costos de transformación	150
Valor neto realizable y valor razonable	151
Información a revelar	152
Identificación y aplicación del tratamiento contable específico	153
NIC 19 Beneficios a los empleados.....	156
Objetivo y Alcance	156
Beneficios a los empleados a corto plazo.....	157

Beneficios post empleo.....	158
Planes gubernamentales y Beneficios asegurados	159
Registro de las obligaciones implícitas y el estado de situación financiera	160
Otros beneficios a los empleados a largo plazo, reconocimiento y medición ...	161
Beneficios por terminación.....	163
Caso práctico NIC 19; Beneficios a los empleados	164
NIC 12 Impuestos sobre las ganancias.....	166
Base Fiscal	166
Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes	168
Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos	168
Diferencias temporarias deducibles	171
Medición	172
Información a revelar	173
Caso Práctico NIC 12; Impuestos sobre las ganancias	174
Módulo 4: Nuevas normas contables	177
Contenido.....	177
NIIF 9 Instrumentos Financieros (2018)	177
Objetivo y alcance.....	177
Reconocimiento y baja de cuentas	178
Baja en cuentas de activos financieros.....	178

Baja en cuentas de pasivos financieros.....	179
Clasificación de activos y pasivos financieros	179
Medición inicial y medición posterior.....	181
Medición a costo amortizado de activos financieros	181
Deterioro de valor y reconocimiento de pérdidas esperadas	182
Ganancias y pérdidas	183
Caso Práctico NIIF 9; Instrumentos Financieros.....	184
NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2018).....	187
Reconocimiento y medición	187
Medición posterior.....	189
Costos del contrato	190
Deterioro de valor	191
Información a revelar	193
Tratamientos contables específicos.....	194
NIIF 16 Arrendamientos (2019)	199
Objetivo, alcance y exenciones	199
Identificación de un arrendamiento	200
Plazo del arrendamiento	201
Arrendatario	203

Arrendador.....	205
Caso Práctico NIIF 16; Arrendamientos.....	208
Referencias	213

Índice de Figuras

Figura 1: Organigrama de la estructura del IASB. Fuente: (IASB, 2005).	20
Figura 2: Esquema comparativo de un ambiente financiero (IFRS) y un ambiente tributario. Fuente: (IFRS.cl, 2004).	27
Figura 3: Asiento contable inicial compra de mercancía. Fuente: (Ferrer, 2015, págs. IV-6).	75
Figura 4: Equivalencia en moneda extranjera. Fuente: (Ferrer, 2015, págs. IV-6).	75
Figura 5: Reconocimiento de la diferencia de cambio. Fuente: (Ferrer, 2015, págs. IV-6).	75
Figura 6: Corrección, por deterioro de los inventarios. Fuente: (Ayala, 2014, págs. IV-13).	86
Figura 7: Cuadro sinóptico; estados financieros consolidados y separados. Fuente: (Yauri, 2016, pág. 8).	90
Figura 8: Cuadro sinóptico; registro contable de los estados financieros separados. Fuente: (Yauri, 2016, pág. 9).	90
Figura 9: Registro contable de las variaciones en el patrimonio. Fuente: (Tributario Laboral.cl, 2005).	102
Figura 10: Diagrama de la forma de estructurar un negocio conjunto. Fuente: (IFRS, 2013, pág. 8)	108
Figura 11: Diagrama que ilustra la generación de un negocio conjunto. Fuente: (NIIF 11 Arreglos Conjuntos, 2013, pág. 13)	108

Figura 12: Alcance de la exigencia de revelar información. Fuente: (Ferrer A. , 2013, págs. IV-5).....	113
Figura 13: Esquema acerca de los casos en el que la entidad es parte relacionada. (Ferrer A. , 2013, págs. IV-6).....	114
Figura 14: Lista de términos específicos para la traducción española. Fuente: (NICNIIF / Glosario PDF, 2009, pág. 1523)	119
Figura 15: Registro contable de la adquisición de equipo industrial, para la determinación del valor depreciable y la depreciación del periodo. Fuente: Elaboración propia.	132
Figura 16: Registro contable de la depreciación; activos sin revaluación. Fuente: Elaboración propia.....	133
Figura 17: Registro contable de la revaluación de activos y depreciación revaluada. Fuente: Elaboración propia.....	133
Figura 18: Actualización por revalorización del activo intangible. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).	139
Figura 19: Amortización aplicada en el ejercicio 2017. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).	139
Figura 20: Registro contable de la enajenación del activo intangible a inicios del año 2018. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).	139
Figura 21: Cancelación saldo de reserva de revaloración. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).	140
Figura 22: Registro contable de la pérdida por deterioro. Fuente: (NIC-NIIF, 2018)..	147
Figura 23: Costos de producción o transformación. Fuente: (Mamani, 2013).	148
Figura 24: Valor Neto de Realización y Valor Razonable. Fuente: (Pallarés, 2010)...	152
Figura 25: Registro contable del costo de transformación global. Fuente: Elaboración propia.	154

Figura 26: Registro contable de los gastos por subactividad. Fuente: Elaboración propia.	155
Figura 27: Cálculo actuarial para determinar el monto de un beneficio económico a los trabajadores. Fuente: (NIC 19 Beneficios a los empleados, 2016, pág. 14).....	164
Figura 28: Registro contable de los sueldos y salarios. Fuente: (Guerrero & Martínez, 2015).	165
Figura 29: Registro contable de la provisión al plan de pensiones. Fuente: (Guerrero & Martínez, 2015).	165
Figura 30: Registro contable de la provisión para indemnización. Fuente: (Guerrero & Martínez, 2015).	165
Figura 31. Determinación del pasivo por impuesto corriente. Fuente: (Jimenez, 2015).	175
Figura 32. Diferencias temporarias originadas por la depreciación acelerada. Fuente: (Jimenez, 2015).....	175
Figura 33. Determinación del efecto impositivo y el pasivo diferido. Fuente: (Jimenez, 2015).	176
Figura 34. Información a revelar por efecto de las partidas no deducibles. Fuente: (Jimenez, 2015).....	176
Figura 35. Información a revelar por diferencias temporarias del ejercicio. Fuente: (Jimenez, 2015).....	176
Figura 36. Valoración inicial de activos y pasivos financieros. Fuente: (Barroso, 2014).	184
Figura 37. Medición del derecho de uso del activo por el 1er año. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 11).	210

Figura 38. Registro contable del contrato de arrendamiento. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 12).	211
Figura 39. Registro contable de la depreciación y gastos por intereses del primer año. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 12).	211
Figura 40. Registro contable de la depreciación, intereses y pago del arrendamiento año 2. Fuente: (Mancini, 2017).	212

Índice de Tablas

Tabla 1: Estado de Situación Financiera. NIIF 1. Fuente: Elaboración propia.	42
Tabla 2. Hoja de trabajo de implementación de las NIIF. Fuente: Elaboración propia. .	43
Tabla 3. Estado de Situación Financiera según NIC 1. Fuente: elaboración propia.....	52
Tabla 4. Estados de situación financiera base del flujo de efectivo. Fuente: (Ayala P. , 2014, pág. 12).	59
Tabla 5. Hoja de trabajo para la determinación del flujo de efectivo. Fuente: (Ayala P. , 2014, pág. 13).	60
Tabla 6. Clasificación de segmentos según nivel de ingresos. Fuente; (Ferrer A. , NIIF 8 Segmentos de Operación, 2013, págs. IV-6).....	67
Tabla 7. Clasificación de segmentos según nivel de resultados. Fuente: (Ferrer A. , NIIF 8 Segmentos de Operación, 2013, págs. IV-6).....	67
Tabla 8. Inventarios y estados financieros aplicando el método UEPS. Fuente: (Ferrer., 2012, págs. IV-5).	82
Tabla 9. Cambio en la política contable y corrección. Fuente: (Ferrer., 2012, págs. IV-6).	83
Tabla 10. Estados Financieros iniciales; combinación de negocios. Fuente: (Ferrer A. , Revisando las NIIF 3, Combinación de Negocios, 2013).	121
Tabla 11. Determinación de la plusvalía y registro contable.....	121
Tabla 12. Registro contable Corporación Alfa, S.A.	121
Tabla 13. Hoja de trabajo y estado de situación financiera consolidado. Fuente: (Ferrer A. , Revisando las NIIF 3, Combinación de Negocios, 2013)	122

Tabla 14. Adquisición de equipo sujeto a depreciación. Fuente: Elaboración propia. .	130
Tabla 15. Integración del costo de adquisición. Fuente: Elaboración propia.	131
Tabla 16. Prorratio de gastos para determinar el valor depreciable de los activos. Fuente: elaboración propia.	131
Tabla 17. Determinación del valor depreciable de los activos y la depreciación. Fuente: Elaboración propia.	132
Tabla 18. Activos revaluados y depreciación actualizada; año 2. Fuente: Elaboración propia.	133
Tabla 19. Revalorización del activo intangible. Fuente: Elaboración propia.	138
Tabla 20. Flujos proyectados para el cálculo del valor de uso. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).	146
Tabla 21. Pérdida por deterioro en el ejercicio. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).	147
Tabla 22. Valor contable neto en libros. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).	147
Tabla 23. Costo de transformación unitario. Fuente: elaboración propia.	153
Tabla 24. Valuación de los inventarios por el método PEPS. Fuente: Elaboración propia.	154
Tabla 25. Integración de los costos de producción e identificación del costo por subactividad. Fuente: elaboración propia.	154
Tabla 26. Valor de la cartera inicial y cesión del 90% de la misma. Fuente. (NIIF 9; Instrumentos Financieros, 2018, pág. 48)	185
Tabla 27. Registro contable de la cesión de cartera. Fuente: (NIIF 9; Instrumentos Financieros, 2018, pág. 49).	186
Tabla 28. Determinación del Valor Neto Actual del contrato. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 10).	209

Tabla 29. Amortización del contrato de arrendamiento. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 10).

..... 209

Tabla 30. Determinación de la depreciación anual del derecho de uso del activo. Fuente:

(Mancini, 2017, pág. 11)..... 210

Módulo 1: Marco conceptual y estados financieros

Contenidos:

Las IFRS; consecuencia de un mundo globalizado

Haciendo retrospectiva algunas décadas atrás, es clara la problemática que se generó en el intercambio masivo de información contable y financiera; producto del auge comercial y del crecimiento de la globalización económica.

Algunos de los principales problemas que se generaron en este proceso de auge económico son:

- a) La problemática de la comparabilidad de los estados financieros emitidos, que originaron dudas y rezago en la credibilidad de la información emitida.
- b) Un elevado costo en la aplicación de normas financieras para empresas de carácter internacional.

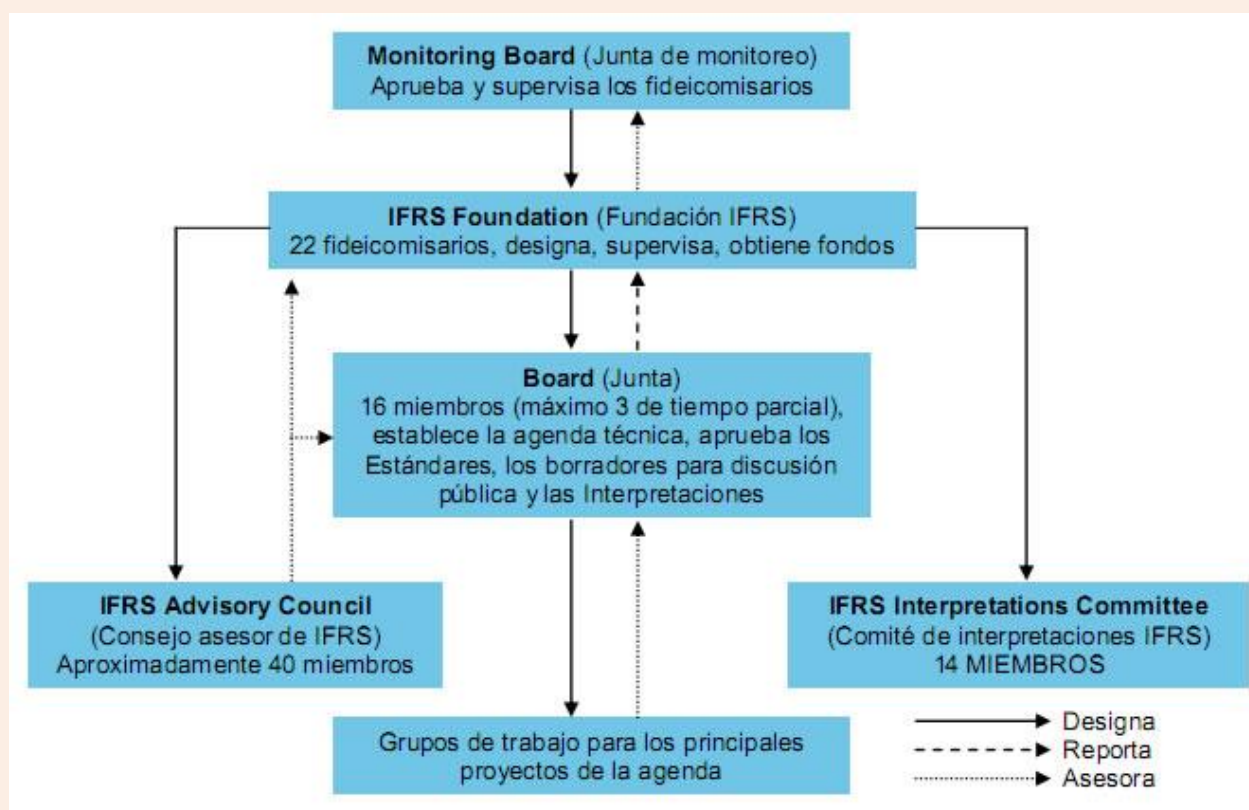
Bajo este claro indicio de auge económico, varios de los países más industrializados se encontraron en la necesidad de diseñar de manera análoga, un conjunto de normas y procedimientos contables con carácter internacional, que cumplieran el propósito de generar transparencia, control y homogeneidad en el tratamiento y determinación de la información financiera.

En los años 70s fueron creadas las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), por el Internacional Accounting Comité Foundation (IASC), que algunos años posteriores cambió su denominación a Internacional Accounting Comité Foundation (IASB). Este organismo se integra por un comité de profesionales contables de varios países del mundo, cuya principal finalidad es el diseño y desarrollo de estándares

contables para que los administradores, acreedores de estos y el mismo Estado puedan hacer uso de la información de manera confiable para los fines propios de cada uno de ellos.

Los países o regiones que han hecho obligatorias las Normas emitidas por este organismo o permiten su aplicación se integran por; La Unión Europea, Estados Unidos, Canadá, América Latina y los principales países de la región Asia-Pacífico y Australia. La estructura orgánica del IASB se integra por miembros de los diversos países participantes como a continuación se detalla.

Figura 1: Organigrama de la estructura del IASB. Fuente: (IASB, 2005).



En la actualidad la adopción o aceptación de las NIIF está en pleno auge, al contar con la participación de las principales o más influyentes economías a nivel global. Sin duda alguna que la pluralidad de los miembros y directivos que integran este organismo,

así como los mecanismos para su elección; garantizan la transparencia de las Normas emitidas y le brindan un toque multidisciplinario a las mismas, que permiten generar la normatividad de una manera profesional e imparcial.

Es importante destacar que la adopción y aceptación de las NIIF han requerido y sigue siendo necesario la inversión y dedicación de un porcentaje de tiempo importante, no solo para las empresas interesadas en el tema, sino que aún para diversos organismos del estado les es requerido promover cambios culturales en la mentalidad empresarial, implementación y adecuación a la normatividad legal, ambiental y tecnológica de las empresas interesadas por incursionar en la globalización y en la adopción de las Normas emitidas por el IASB.

Diversas agrupaciones profesionales, sugieren que la implementación de la normatividad para las diversas empresas interesadas requiere dos aspectos elementales:

- 1) La designación de un coordinador encargado de la implementación, quien deberá ser un experto en aspectos contables, que guiará la ejecución y preparación de la información de conformidad con los principios establecidos en la Normas respectivas.
- 2) Definir un cronograma de implementación de los cambios y adecuaciones que serán generados a los estados financieros; particularmente al Balance General, que facilitará la formulación de manera detallada y precisa de los siguientes reportes financieros:
 - El estado de resultados o estado de ganancias y pérdidas.
 - Estado de modificación al patrimonio neto.
 - El estado de resultados integrales.

- El estado de flujo de efectivo.

La determinación de la información financiera de conformidad con las NIIF permite a la empresa homologar el uso e interpretación de la información financiera y contable, aporta credibilidad y certeza para los usuarios de la información y permite la toma de decisiones de manera acertada, al facilitar la comparación e interpretación (Ruíz, 2017).

Globalización en términos contables

La globalización ha generado diversos cambios en los escenarios y en las relaciones internacionales; como se evidencian con la firma de los múltiples tratados comerciales a nivel global que se encuentran vigentes en la actualidad.

Esta globalización, lejos de estar exenta de problemas operativos; ha tenido que enfrentar aspectos como los idiomas, los conceptos de calidad, el tipo de contenido y sus medidas y la información que se genera como intercambio en el momento de ofertar bienes y servicios.

La información financiera, representa uno de los aspectos de mayor relevancia en los tratados comerciales, paralelamente a los usos y tecnicismos contables y financieros; han representado una de las necesidades más apremiantes por resolver en los mercados globalizados, tanto a nivel regional, internacional y global. Esta necesidad, impulso la creación de las NIIF como una solución a los problemas de comprensibilidad y comparabilidad que se generó por el uso de Normas propias.

La traducción profesional de las NIIF al idioma español por parte del IASB; generó el proceso de convergencia a escala mundial que era necesario para facilitar las relaciones comerciales en todo el planeta.

Pese a que no ha existido una adopción paralela por parte de todos los Estados a escala internacional, como el caso de los Estados Unidos que siguen aplicando las US GAAP (Normas internacionales americanas) el IASB desde hace años a puesto en marcha un programa de convergencia de las NIIF con las US GAAP.

De manera general la implementación de las NIIF (IFRS) ha requerido la implementación de cambios en los criterios contables aplicados, dando lugar a variaciones en la valoración de activos, pasivos y el patrimonio, así como sus efectos en los resultados, además de diversas exigencias en la revelación de información contable.

En Europa la aplicación de las NIIF se lleva a cabo desde el año 2005, siendo en la actualidad más de cien países que las aplican o reconocen. En algunos estados de América Latina el proceso ha sido lento, pero se prosigue a un paso firme en su adopción y reconocimiento definitivo (Uribe, 2017).

Como se ha venido comentando en página anteriores; el proceso de globalización va más allá de un proceso de comercialización internacional, debido a que la modernidad y las múltiples circunstancias de las economías actuales, demandan aportar argumentos sólidos para generar confianza y credibilidad.

Se requiere de invertir urgentemente en capacitación, entrenamiento y adecuación de tecnología para no quedarse al margen de la modernidad y la globalización comercial. Esta tarea y compromiso no solo recae en la entidad económica o empresa, involucra a Universidades, Firms Profesionales, Asociaciones Empresariales y al mismo Estado para que de manera conjunta lideren y dirijan este proceso de implementación, capacitación, que finalmente redundará en desarrollo, crecimiento y bienestar a todo el país en conjunto, por lo que la implementación de las NIIF (IFRS) es parte inherente y consecuencia del mundo globalizado.

Impacto en la normativa contable chilena

Hasta el año de 1973, a nivel general la información contable y financiera ostentaba un carácter eminentemente local, con reglas y principios con algunas características en común, pero con elementos y criterios individuales que no permitían una interpretación o comparabilidad eficiente a nivel global.

En ese año, el International Accounting Standard Comitee (IASC) con sede en Londres publica en convenio con varios países como Estados Unidos, Canadá, Japón, Australia y Holanda entre otros; la Norma denominada Norma Internacional de Contabilidad (NIC). En ese momento la intención de dicha normatividad era su aplicación a todos los países en convenio con carácter genérico; con la finalidad de emitir información comparable y entendible para cualquier usuario de dicha información.

La aplicación de la Norma generó problemas relacionados con la interpretación, situación que fue sufragada en el año 1997 con la creación del Comité de Interpretaciones (SIC), difundiendo temas en diversas áreas contables que igualmente dieron lugar a controversias por parte de los miembros inscritos.

Otro aspecto importante de la normatividad vigente en estos años es que solo se enfocaba a situaciones contables, omitiendo importantes variables del entorno propio, como la economía, las finanzas, las políticas administrativas y otras similares. Para esos años ya se replanteaba la reorganización del IASB, que ya ejercía un importante influencia en la relaciones comerciales, las inversiones y las operaciones de negocios.

El país más reacio al reconocimiento de la Norma era Estados Unidos, que ya ostentaba su propia normatividad, las US GAAP, pero con los fraudes financieros que se generaron en Worldcom y Enron, se volvieron a alinear con ciertos principios comunes.

Desde el año 1932, Chile mediante su asociación gremial “Colegio de Contadores de Chile A.G” preparaba la información financiera mediante los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA, mediante los cuales los contadores y administradores estaban obligados a elaborar los Estados Financieros por medio de boletines técnicos. Sin embargo, en plena era de la globalización y con su incorporación a la OCDE y la llegada de inversionistas extranjeros, obligan a Chile a iniciar la fase de convergencia en el año 2009, en cuyo año las entidades económicas se obligan a formular los estados financieros en base a las NIIF, en 2014 las Pymes y en 2016 el sector público también está obligado a la aplicación de las Normas Internacionales del Sector Público (León, 2017).

Las NIIF y su impacto en la mecánica contable y en el uso de términos

La información contable, es la herramienta elemental para la determinación verídica de los resultados financieros y económicos de las empresas¹. Hasta años recientes, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) fungían como guías únicas para su determinación, pero como se ha explicado anteriormente los diversos Tratados de Libre Comercio, las exigencias de los mercados internacionales y la globalización; han hecho imprescindible el uso y estandarización de la información financiera mediante la observancia e implementación de las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF) emitidas por el IFRS, que se traduce como la transformación de una contabilidad nacional a una contabilidad y normativa con carácter internacional y global (Valenzuela, 2008).

¹ Principalmente para las empresas cotizadas la adopción de las NIIF (IFRS); se caracterizan como un proceso gradual cuya figura bursátil y el Comité de Auditoría, fungen como variables representativas (Jara & Torres, 2009).

En Chile, al igual que en varios de los países de América Latina, la obligatoriedad coercitiva de la implementación de las NIIF solo recae en una porción de las entidades económicas. Particularmente para Chile, la obligatoriedad es aplicable para las sociedades anónimas fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), dejando sin restricciones a cerca de 700,000 empresas. Sin embargo, los boletines técnicos que servían como base de preparación de los estados financieros se encuentran derogados en la actualidad, lo que significa de manera implícita que las NIIF resultan aplicables a estas últimas.

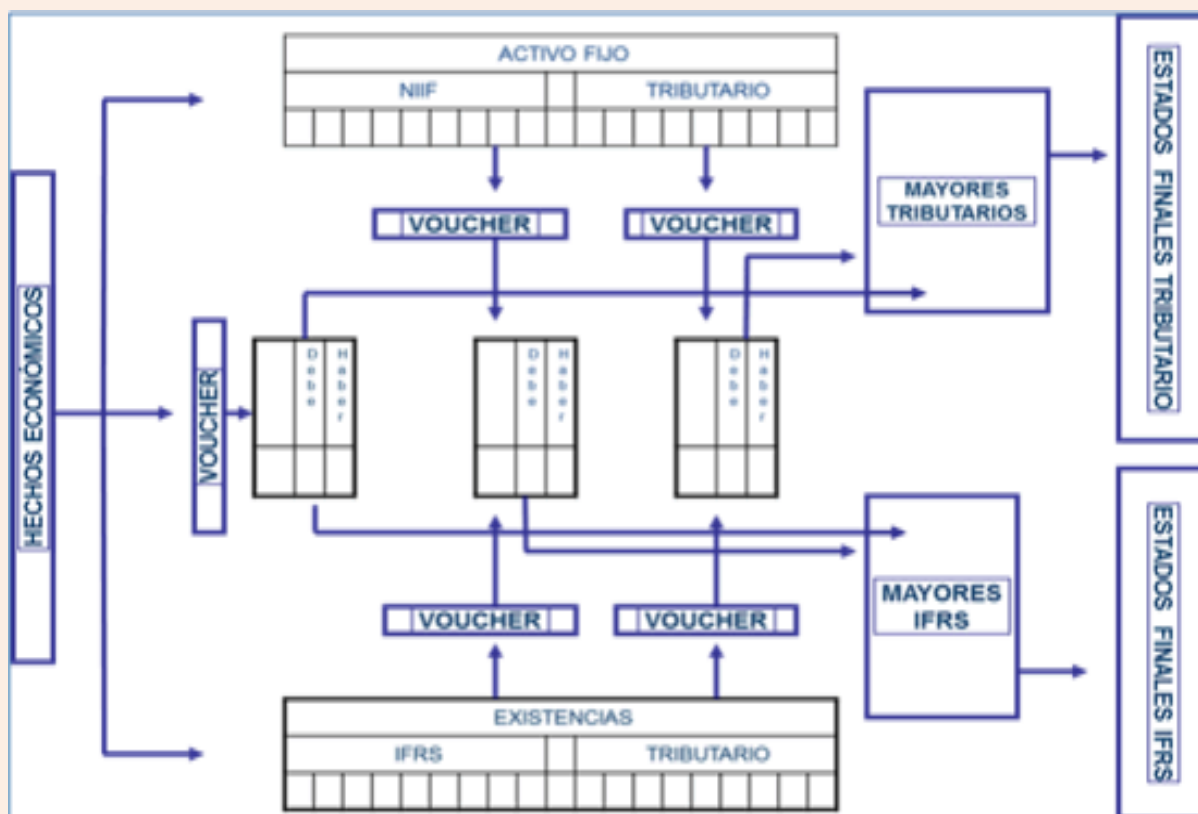
En ocasiones se percibe una cierta confusión en lo que representan en sí, las NIIF (IFRS) para la entidad económica. Se puede afirmar que las NIIF no representan un sistema contable, menos aún un software que guía la actividad de los contadores, estos últimos deben aplicar los conocimientos en materia contable y financiera para la formulación y preparación de los informes y estados financieros apegados a los criterios de elaboración de estos.

Otro elemento para considerar en la formulación de la información financiera mediante las NIIF es que está no se enfoca a los aspectos tributarios de ningún estado, por lo que los contadores deben tener claramente diferenciados ambos aspectos; la base tributaria está desligada de la base de las NIIF en su enfoque eminentemente financiero y económico (IFRS.cl, 2004).

Otro aspecto en el que se percibe un impacto en la aplicación de las NIIF (IFRS) es en el uso de algunos términos y tecnicismos. La actual reforma contable chilena tiene contemplado el reemplazo de las Normas locales por las NIIF, incluso las empresas que se constituyeron a partir del año 2010 deben aplicar los criterios de esta nueva Norma contable, lo que se percibe como un impacto debido incluso al uso de los tecnicismos.

Un ejemplo del cambio en el uso de términos y tecnicismos lo representa el concepto de “valor libro” referido al activo fijo, a “valor justo” que se determina por medio de la tasación realizada por una empresa experimentada en valoración de activos (TINSA, 2016).

Figura 2: Esquema comparativo de un ambiente financiero (IFRS) y un ambiente tributario.
Fuente: (IFRS.cl, 2004).



Podría parecer irrelevante para muchos colegas el uso alternativo de términos como los ejemplificados en el párrafo anterior. Sin embargo, la experiencia, práctica y conocimiento de las NIIF es un tema cuantioso por conocer y cuantioso por aplicar en el mundo contable, por lo que no se debe subestimar el impacto que tendrán estos aspectos en conjunto, en la comprensión de la información financiera de las entidades económicas.

5 claves para comprender y aplicar IFRS en Chile

Como se ha explicado anteriormente, la aplicación de IFRS no implica el diseño de nuevos sistemas contables, ni provoca una directa alteración en sus actividades y principios básicos de la ciencia contable. Lo que indudablemente sí genera, es una afectación a la medición de estas actividades económicas o financieras y por consiguiente a su valor.

En opinión de un prestigioso miembro de la firma PricewaterhouseCoopers en Chile, las empresas de mayor magnitud han realizado eficientemente una capacitación a sus empleados y accionistas. Sin embargo, considera que las actividades de familiarización y capacitación eran necesarias con mayor antelación a las fechas en que se llevaron a cabo, sobre todo para mostrar y experimentar sobre sus efectos varios años antes de su implementación obligatoria.

Uno de los aspectos básicos que distinguen el GAAP chileno con el IFRS, es que este último requiere y genera una mayor cantidad de información tratada con más profundidad de lo habitual; por lo que, pretender llevar a cabo las comparaciones financieras no será un trabajo sencillo, sino todo lo contrario, un trabajo con un grado de complicación que es necesario realizar.

Según estudio realizado por la misma firma PricewaterhouseCoopers a 25 empresas que comenzarían a generar información en IFRS, dichos cambios generarían la incorporación de una moneda que denominan funcional, que entre otros rubros tiene un efecto directo al por menor (retail) y su tasación en los activos biológicos (Tirado, 2009).

Se analizan a continuación 5 elementos clave que permiten la comprensión y aplicación de IFRS.

- 1) **El uso de una Moneda Funcional.** Por razones que parecen evidentes, ciertas divisas de uso por la corporación tendrán un mayor impacto en la valoración de la empresa; una empresa minera podría estar vinculada fuertemente al dólar, entre tanto una empresa minorista local, seguramente debería valorar su información financiera en la moneda propia o la más representativa de la región. Este impacto podría representar una importante carga administrativa y contable en el caso de empresas con filiales en el extranjero, con manejo de diferentes divisas.
- 2) **Proceso de Consolidación.** La aplicación de la Norma IFRS obliga a detallar cada uno de los negocios existentes en el exterior, por lo que operaciones como securitización, factoring y similares, deberán ser detalladas lo suficiente, como para contar con información clara que permita valorar el posible impacto de dichas operaciones en el futuro de la empresa.
- 3) **Valoración de Activos Fijos.** La IFRS prevé algunos cambios en la valoración de los activos fijos de vital trascendencia en la empresa, como la opción de su valoración al costo histórico o su tasación constante a lo largo de su vida útil. Es indudable que aspectos como estos, podrán generar variaciones de gran magnitud en la valoración del patrimonio.
- 4) **Efecto Monetario.** Los actuales esquemas de ajuste monetario derivado de la inflación dejarán de tener un impacto contable. Lo que a múltiples entidades

económicas ubicadas en países y regiones inflacionarias les causará un efecto financiero y fiscal derivado de dicho reconocimiento o su desconocimiento al crear un efecto dispar; que podría incrementar el valor de sus deudas sin el efecto colateral en los activos que las originaron (Tubío, 2009).

- 5) **Activos Biológicos.** Los activos biológicos, representan uno de los rubros de reconocimiento por la IFRS más novedosos, porque las empresas que cuenten con estos activos medirán el crecimiento de dichos activos a su valor de mercado, y con el colateral impacto en los resultados de la corporación. Ejemplos de activos biológicos son las cosechas o bosques que su crecimiento y fruto podría diferirse años posteriores, sin menoscabo de las posibles utilidades que estos generarán en el futuro.

NIIF 1 Adopción por primera vez de las NIIF

Objetivo y Alcance

Las entidades están obligadas a reconocer y aplicar la Norma Internacional de Información Financiera 1 (NIIF 1) por los ejercicios contables que inicien a partir del 1 de julio de 2009, siendo permisible su aplicación anticipada (NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, 2009, págs. 1 - 9).

La presente NIIF tiene como finalidad; certificar que los estados financieros emitidos por primera vez de conformidad con las NIIF², así como sus informes financieros intermedios³, contengan información verídica y de calidad que entre otros aspectos reúna los siguientes requisitos:

- a) Transparencia para los usuarios y comparabilidad en todos los periodos contables.
- b) Que cada informe suministre un punto de referencia para su registro contable.
- c) Su obtención no implique un costo que supere a los posibles beneficios.

El Alcance de esta NIIF incluye:

- a) La emisión de los primeros estados financieros conforme a las NIIF.
- b) Cada informe intermedio que se presente conforme a la NIC 34; Información Financiera Intermedia, relativa a una parte del periodo de sus primeros estados financieros emitidos conforme a las NIIF.

Se entiende que la entidad adopta las NIIF; mediante declaración explícita insertada en los primeros estados financieros, cumpliendo con todo lo estipulado en las

² Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden: (a) las Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; (c) las Interpretaciones CINIIF; y (d) Interpretaciones SIC(a).

³ Toda información financiera que contenga, o bien un juego completo de estados financieros [como se describe en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)], o bien un juego de estados financieros condensados (como se describe en esta Norma), para un periodo intermedio (IFRS, 2009).

NIIF que resulten aplicables. La primera emisión de conformidad con las NIIF⁴, se considera los primeros estados financieros de la entidad según las NIIF⁵, según los siguientes ejemplos y excepciones:

- a) Presentó la información financiera previa más reciente: i) los requerimientos nacionales no son coherentes con los aspectos que exige la NIIF, ii) se elaboraron conforme a las NIIF, salvo que se haya omitido la declaración explícita del cumplimiento de las NIIF, iii) se asentó una declaración de adopción de una NIIF pero no se hizo de manera general la adopción, iv) existen requerimientos nacionales que no son coherentes con las NIIF y su aplicación v) se realizó una conciliación con algunos montos determinados según las NIIF.
- b) Se prepararon los estados financieros conforme las NIIF para aplicación interna, sin conocimiento de los usuarios externos o los propietarios.
- c) Se aplicó un paquete informativo conforme a las NIIF; para efectos de consolidación, omitiendo los estados financieros conforme a lo establecido en la NIC 1; Presentación de Estados Financieros.
- d) Se aplica en los casos que la entidad adopta las NIIF por primera ocasión, no es de aplicación cuando una entidad; a) no ha presentado previamente estados financieros en periodos anteriores, abandona la presentación en armonía con los requerimientos nacionales, b) el año precedente la entidad presentó estados financieros con declaración explícita de cumplimiento de las NIIF, o la información

⁴ Los primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.

⁵ El periodo más reciente sobre el que se informa, formulado conforme a las NIIF (IFRS, 2009).

financiera contenía declaración de cumplimiento aun cuando el resultado de auditoría se hubiese formulado con salvedades.

Reconocimiento, medición y políticas contables

La entidad deberá elaborar y presentar el estado de situación financiera de conformidad con las NIIF, en la fecha que se considera de transición⁶ a las NIIF o punto de iniciación para el registro contable bajo esta normatividad, en el entendido que previamente aplico los PCGA⁷ nacionales, vigentes a la fecha de adopción a las NIIF.

La entidad que ha decidido aplicar las NIIF, debe utilizar las mismas políticas contables en los estados financieros de apertura de conformidad con las NIIF, en el transcurso de los periodos contables subsecuentes. Las políticas contables se aplicarán en armonía con cada una de las NIIF que resulten aplicables, en el transcurso de los periodos contables subsecuentes a la adopción de las NIIF. Las políticas contables deben cumplir con cada uno de los lineamientos establecidos que se encuentren vigentes al final del periodo que se informa.

La entidad podrá aplicar versiones diferentes de las NIIF que se encuentren vigentes, siempre y cuando en el caso de pretender aplicar nuevas NIIF no vigentes, éstas permitan su aplicación e interpretación anticipada a su vigencia.

Las disposiciones transitorias establecidas en otras NIIF, serán aplicadas a los cambios en dichas políticas que realiza la propia identidad, no siendo permisible su aplicación en la transición que realiza por primera vez una identidad. Omitiendo las

⁶ El comienzo del primer periodo para el que una entidad presenta información comparativa completa conforme a las NIIF en sus primeros estados financieros presentados conforme a las NIIF.

⁷ Las bases de contabilización que la entidad que adopta por primera vez las NIIF utilizaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF (IFRS, 2009).

excepciones comentadas en el párrafo siguiente, la entidad tiene obligación de incluir en el estado financiero de apertura según las NIIF la siguiente información:

- a) Reconocer íntegramente los activos y pasivos exigidos por las NIIF.
- b) Omitir los activos y pasivos que las mismas NIIF excluyen.
- c) Reclasificar las partidas que de acuerdo con los PCGA⁸ aplicados con anterioridad sean un activo, pasivo o patrimonio conforme a lo que establece la NIIF.
- d) Aplicar las NIIF en el proceso de medición⁹ de los activos y pasivos reconocidos.

Las diferencias que surgen de la aplicación de las políticas contables utilizando las NIIF, podrán dar como resultado ajustes en el periodo de transición, debiendo la entidad reconocer las diferencias contra las ganancias acumuladas, o en su defecto a otra categoría del patrimonio más apropiada.

Las NIIF identifican dos categorías de excepciones para considerar en los estados financieros de apertura que deben acatarse:

- a) La prohibición al reconocimiento y aplicación retroactiva de ciertas NIIF.
- b) Las exenciones para ciertos requerimientos estipulados en otras NIIF.

Excepciones a la aplicación retroactiva de estimaciones

Por regla general, la entidad debe buscar la coherencia entre las estimaciones según las NIIF en el periodo de transición, con las estimaciones realizadas para el mismo periodo según los PCGA aplicados con anterioridad. Posterior a la fecha de transición a las NIIF si existieran hechos relevantes; la entidad deberá tratar la información con el

⁸ La base de contabilización que el adoptante por primera vez usaba inmediatamente antes de aplicar las NIIF.

⁹ Es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados (IFRS, 2009).

mismo criterio estipulado en la NIC 10; Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa, excepto que las estimaciones requieran ajustes en políticas contables o exista certeza de inclusión de errores de ejercicios anteriores¹⁰.

Las estimaciones en la fecha de transición serán preponderantes por ser las que reflejan las condiciones existentes en dicha fecha y que se formularon de conformidad con las NIIF relacionadas con los precios del mercado, tipos de cambio, tasas de intereses; que reflejan las condiciones imperantes en ese periodo.

Exenciones que proceden de otras NIIF

La entidad podrá optar por utilizar alguna de las exenciones contenidas en las siguientes referencias:

- a) Las relacionadas a las combinaciones de negocios¹¹.
- b) Las relacionadas en la aplicación de otras NIIF.
- c) Del requerimiento de reexpresar información comparativa para la NIIF 9.

La entidad deberá abstenerse de aplicar las exenciones anteriores por analogía a otras partidas que pareciendo similares, no están plenamente tipificadas dentro de la normatividad aplicable o NIIF específica.

¹⁰ Son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que: (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales ejercicios fueron formulados; y (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, el no advertir o mal interpretar hechos, así como los fraudes (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

¹¹ La unión de entidades o negocios separados en una única entidad a efectos de información financiera (entidad que informa). Es la unificación de empresas independientes en una entidad económica única, como resultado de que una de las empresas se une con la otra u obtiene el control sobre los activos netos y las operaciones de la misma (IFRS, 2009).

Presentación e información a revelar

En la primera etapa de presentación de información financiera de la entidad conforme a las NIIF, contendrá por lo menos tres documentos típicos acerca de la situación financiera; estado del resultado, estado de flujo de efectivo y estado de cambios en el patrimonio, además de las notas que se relacionan con los mismos e información comparativa de los estados financieros referidos.

Información comparativa no preparada conforme a las NIIF

Diversas entidades elaboran sumarios históricos de información seleccionada, relacionados con periodos anteriores al que presentan la información financiera comparativa de conformidad con las NIIF. En estos casos no será necesario que estos informes cumplan con lo establecido en los requisitos de reconocimiento y medición de las NIIF. Algunas entidades siguen presentando posteriormente a la adopción de las NIIF información comparativa preparada conforme a los PCGA e información comparativa requerida en la NIC 1. Cuando los estados financieros contengan información histórica o comparativa formulada conforme a los PCGA la entidad proceder de la siguiente manera:

- a) Llevará a cabo una identificación expresa de la información elaborada según los PCGA de la que se elaboró de conformidad con las NIIF.
- b) Revelará las propiedades de los ajustes principales que la entidad debería cumplir para la observancia de las NIIF.

Explicación del proceso de transición a las NIIF

La entidad llevará a cabo la declaración del proceso de transición de los PCGA a las NIIF, evidenciando la afectación que se ha generado en la situación financiera, resultados y flujo de efectivo que previamente venía elaborando. Cuando una entidad

hubiese aplicado con anterioridad las NIIF y ha reanudado su aplicación, deberá revelar lo siguiente:

- a) Motivos por los cuales se interrumpió la aplicación de las NIIF.
- b) Motivos por los cuales ha decidido su aplicación nuevamente.

Cuando la entidad aplico las NIIF por primera vez y suspendió el proceso; deberá explicar los motivos por los cuales ha elegido aplicar nuevamente las NIIF como si no hubiese dejado de utilizarlas.

Conciliaciones

Como se ha explicado, el proceso de transición origina ciertas discrepancias que la entidad debe conciliar, por lo que los estados financieros iniciales formulados de conformidad con las NIIF deberán incluir entre otros aspectos:

- a) Conciliación del patrimonio de la entidad, partiendo de los resultados obtenidos de la aplicación de los PCGA, y el resultado obtenido de aplicar las NIIF, en cada fecha como se explica: i) por el periodo de transición a las NIIF, ii) al final del periodo contable anterior previo a la aplicación de las NIIF.
- b) Realizar conciliación del resultado total según las NIIF aplicadas en el periodo contable más reciente de la entidad, tomando como base de partida el resultado total integral anterior según los PCGA.
- c) Cuando la entidad reconoció pérdidas por deterioro de valor de los activos al aplicar las NIIF por primera vez, conciliará la información a revelar que establece la NIC 36; Deterioro de Valor de los Activos.

Las conciliaciones referidas en los incisos anteriores, deberá ser detallada de manera que permita a los usuarios de la información entender los ajustes realizados al estado de situación financiera, estado del resultado integral y estado de cambios al

patrimonio. Cuando la entidad identifique errores en la información elaborada conforme a los incisos anteriores; las correcciones de dichos errores se distinguirán de los ajustes que surjan por el cambio de las políticas contables derivadas de la aplicación de las NIIF.

Uso del valor razonable como costo atribuido

Cuando la entidad utiliza el valor razonable como costo atribuido¹² para determinados rubros de activos; los estados financieros iniciales conforme a las NIIF deberán revelar para cada rubro del estado de situación financiera inicial conforme a las NIIF lo siguiente:

- a) El valor acumulado del valor razonable de cada rubro del activo.
- b) El valor total en libros determinado según los PCGA anteriormente aplicados.

Uso del costo atribuido para inversiones en subsidiarias y negocios conjuntos

De una manera similar a lo comentado en el párrafo anterior; cuando la entidad utiliza el costo atribuido en sus estados financieros de apertura a las NIIF, en las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos o asociada en los estados financieros; los estados financieros descritos deben revelar lo siguiente:

- a) El total del costo atribuido de las inversiones en las que el costo atribuido está reflejado como valor en libros según los PCGA aplicados con anterioridad.
- b) El total del costo atribuido de dichas inversiones, en las que el costo atribuible representa su valor razonable.

¹² Un importe usado como subrogado del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se asume que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era igual al costo atribuido (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

- c) El ajuste total realizado al valor en libros reconocido según los PCGA.

Uso del costo atribuido en los casos posteriores a una hiperinflación grave

Cuando la entidad determina los primeros estados financieros conforme a las NIIF y sus activos y pasivos se determinaron a valor razonable utilizando el costo atribuido para dicha cuantificación; la entidad deberá revelar y explicar los motivos o circunstancias por las cuales la entidad abandonó una moneda funcional, reuniendo las siguientes características operativas:

- a) No existe disponibilidad del índice general de precios fiable para las entidades involucradas en transacciones y saldos en la moneda respectiva.
- b) No se genera intercambialidad entre la moneda extranjera y la moneda local.

Información financiera intermedia

Cuando las entidades están obligadas a presentar informes financieros intermedios según la NIC 34, para los periodos iniciales conforme a las NIIF, la entidad cumplirá adicionalmente con los siguientes requerimientos:

- a) Cuando la entidad presentó informes financieros para un periodo contable intermedio¹³ que se compara con el año inmediato anterior, cada informe financiero intermedio incluirá la siguiente información: i) conciliación del patrimonio al final del periodo intermedio, conforme a los PCGA comparables con las NIIF a la misma fecha, ii) conciliación de su resultado total integral determinado conforme a las NIIF, con el resultado obtenido bajo los PCGA anterior.
- b) Adicionalmente a los informes financieros intermedios presentados conforme a la NIC 34, por sus informes determinados de acuerdo a las NIIF, presentará

¹³ Es todo periodo contable menor que un periodo anual completo (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

conciliaciones referentes al patrimonio, la fecha de transición y el último informe financiero determinado conforme a los PCGA, complementados por los detalles que sean necesarios para la comprensibilidad de la información por parte de los usuarios de los estados financieros.

- c) En los casos que una entidad proceda al cambio de políticas contables o del uso de las exenciones previstas en las NIIF; deberá explicar los cambios generados en cada información financiera intermedia generadas con anterioridad.

La NIC 34, exige que la entidad además de cumplir con los requerimientos anteriores revele los sucesos o transacciones que por su significancia influyan en la comprensibilidad de los resultados del periodo intermedio actual.

Caso Práctico NIIF 1; Adopción por 1ª vez de las NIIF

La empresa “Vinícola Chilena”, S.A. decide implementar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) considerando como ejercicio inicial el terminado al 31 de diciembre de 2016. Presenta el siguiente Estado de Situación Financiera.

Durante el proceso de implementación, los auditores externos de la empresa determinaron las siguientes observaciones y sus ajustes para proceder al registro contable de los hechos.

- 1) Una maquinaria en desuso; se decide colocarla para su venta. Su valor en libros es de 90,000 pesos netos, depreciación acumulada de 15,000. Su valor razonable es de 80,000 pesos. De conformidad con la NIIF 5; Activos no corrientes mantenidos para la venta; se mide a su valor menor entre el valor en libros y su valor razonable, deducido el costo implicado de venderlo.

- 2) En el saldo de gastos anticipados se determinó una partida por 60,000 que debió cargarse a resultados en el ejercicio anterior. Según el Marco Conceptual de las NIIF, los gastos deben ser reconocidos en el periodo que se devengan.
- 3) El saldo de activos diferidos de 89,000 corresponde a una partida amortizada completamente durante el ejercicio corriente. Según la NIC 38; Activos Intangibles el gasto se registra cuando se incurre en él.
- 4) Se identificaron varios activos inmovilizados cuya depreciación se calculó en exceso por un monto de 26,000 pesos. La NIC 16; Inmuebles, Maquinaria y Equipos, define el monto depreciable a lo largo de su vida útil estimada.
- 5) Dentro del rubro de acreedores diversos se determinaron partidas por concepto de beneficios sociales que han caducado, por un importe de 16,200 pesos. El Marco Conceptual define como ingresos; el incremento del valor de los activos, o la disminución del monto de los pasivos.
- 6) Existe un juicio mercantil por un valor de 65,000 pesos cuya posibilidad de pagar es inminente. La NIC 37; Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, define la obligación de registrar la incertidumbre de una obligación como una provisión, cuando se tienen los elementos necesarios para su cuantificación.
- 7) En el costo de la maquinaria no fue incluida la remoción ni la desinstalación, cuyo valor estima su proveedor en 25,000 pesos. La NIC 16; Inmuebles, Maquinaria y Equipos, señala los conceptos que integran el costo del inmovilizado, incluyendo el desmantelamiento y remoción del mismo.
- 8) Se estiman pérdidas por la introducción de nuevos productos y tecnología por 80,000 pesos. La NIC 37; Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, reglamenta el tratamiento contable por pérdidas futuras, derivadas

de las operaciones o expectativas del deterioro de valor de los activos, debiendo la entidad cerciorarse de dicho deterioro y de no existir inminentes argumentos es improcedente el registro y reconocimiento de esta.

Tabla 1: Estado de Situación Financiera. NIIF 1. Fuente: Elaboración propia.

Compañía Vinícola Chilena, S.A.			
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2016			
Activo		Pasivo y Patrimonio	
<u>Activo Corriente</u>		<u>Pasivo Corriente</u>	
Efectivo y valores líquidos	72,500	Cuentas por Pagar a Proveedores	639,000
Cuentas por Cobrar a Clientes	583,200	Pagarés y Deudas Bancarias	643,600
Cuentas por Cobrar Afiliadas	113,600	Acreeedores Diversos	351,200
Otras Cuentas por Cobrar	12,400	Provisiones	83,000
Existencias e Inventarios	925,300		
Gastos Anticipados	100,000	Total Pasivo Corriente	1,716,800
Total del Activo Corriente	1,807,000	<u>Pasivo no Corriente</u>	
<u>Activo no Corriente</u>		Ingresos Diferidos	198,600
Inmuebles, Maquinaria (neto)	1,285,300	Pasivos Diferidos	59,800
Activos Intangibles (neto)	193,500	Total Pasivo no Corriente	258,400
Activos Diferidos	89,000		
Inversiones a largo plazo	235,000	Total Pasivo	1,975,200
Total del Activo no Corriente	1,802,800	<u>Patrimonio</u>	
		Capital Social	500,000
		Reserva de Capital	210,000
		Revaluación	265,200
		Reserva Legal	75,300
		Resultados Acumulados	584,100
		Patrimonio Neto	1,634,600
Total del Activo	3,609,800	Total Pasivo y Patrimonio	3,609,800

Tabla 2. Hoja de trabajo de implementación de las NIIF. Fuente: Elaboración propia.

Compañía Vinícola Chilena, S.A.						
Implementación de las NIIF al 1 de enero de 2017 - Hoja de Trabajo						
Activo	Según PCGA	Reclasificaciones y Ajustes				Saldos según las NIIF
		Referencia	Debe	Referencia	Haber	
Activo Corriente						
Efectivo y valores líquidos	72,500					72,500
Cuentas por Cobrar a Clientes	583,200					583,200
Cuentas por Cobrar Afiliadas	113,600					113,600
Otras Cuentas por Cobrar	12,400					12,400
Existencias e Inventarios	925,300					925,300
Gastos Anticipados	100,000			2	60,000	40,000
Activo no corriente para venta		1	75,000			75,000
Total del Activo Corriente	1,807,000					1,822,000
Activo no Corriente						
Inmuebles, Maquinaria (neto)	1,285,300	1, 4, 7	66,000	1	90,000	1,261,300
Activos Intangibles (neto)	193,500					193,500
Activos Diferidos	89,000			3	89,000	-
Inversiones a largo plazo	235,000					235,000
Total del Activo no Corriente	1,802,800					1,689,800
Total del Activo	3,609,800					3,511,800
Pasivo y Patrimonio						
Pasivo Corriente						
Cuentas por Pagar a Proveedores	639,000					639,000
Pagarés y Deudas Bancarias	643,600	5	16,200			643,600
Acreedores Diversos	351,200	8	80,000	6, 7	90,000	335,000
Provisiones	83,000					93,000
Total Pasivo Corriente	1,716,800					1,710,600
Pasivo no Corriente						
Ingresos Diferidos	198,600					198,600
Pasivos Diferidos	59,800					59,800
Total Pasivo no Corriente	258,400					258,400
Total Pasivo	1,975,200					1,969,000
Patrimonio						
Capital Social	500,000					500,000
Reserva de Capital	210,000					210,000
Revaluación	265,200					265,200
Reserva Legal	75,300					75,300
Resultados Acumulados	584,100	2, 3, 6	214,000	4, 5, 8	122,200	492,300
Patrimonio Neto	1,634,600		451,200		451,200	1,542,800
Total Pasivo y Patrimonio	3,609,800					3,511,800

NIC 1 Presentación de estados financieros

La transparencia, el uso de un lenguaje en común y la consistencia de la información financiera entre otros aspectos; hacen imprescindible la necesidad de elaborar los estados financieros bajo lineamientos o estándares internacionales. El modelo más conocido en la actualidad está representado por las NIIF (IFRS) cuya existencia y precedentes se remontan a casi medio siglo.

Objetivo y Alcance

Este lineamiento establece las bases para la formulación y presentación de los estados financieros con propósito general, con la finalidad que los mismos puedan ser comparables; con la información financiera de la misma identidad, los formulados en periodos anteriores, y aún con los elaborados por otras entidades. Se establecen los requisitos básicos de presentación de los estados financieros, las guías para elaborar su estructura y el contenido mínimo requerido (NIC 1 Presentación de estados financieros, 2009).

Las entidades observan esta Norma como guía de preparación de los estados financieros con propósito general, bajo los lineamientos de las NIIF. Esta norma no profundiza en el contenido y estructura de los estados financieros intermedios condensados, por estar plenamente regulados en la NIC 34; Información Financiera Intermedia. Sin embargo, algunos párrafos específicos son de aplicación a este tipo de estados financieros.

Esta Norma es de aplicación a todas las entidades, inclusive para las que llevan a cabo la consolidación de estados financieros, según la NIF 10; Estados Financieros

Consolidados y las que presentan sus estados financieros de manera separada, conforme lo establece la NIC 27; Estados Financieros Separados.

La terminología utilizada es la referida a las entidades lucrativas, inclusive las que pertenecen al sector público. Cuando las entidades no lucrativas tanto del sector público como privado apliquen esta Norma, estarán obligadas a adecuar las descripciones inicialmente utilizadas, por las descripciones específicas de los estados financieros.

De manera similar, las entidades que carecen de un patrimonio propio como lo establecido por la NIC 32; Instrumentos Financieros o las entidades cuyo capital en acciones no es patrimonio, como las cooperativas; tendrán la necesidad de adaptar la presentación de los estados financieros de las participaciones de sus integrantes.

Estados Financieros

Finalidad

Fungen como la representación técnica estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. Suministran información acerca de la situación, rendimiento y flujos de la entidad, con la intención de ser de utilidad a los usuarios de los mismos al momento de tomar decisiones económicas referentes a la entidad que las emite. En otro orden de ideas, los estados financieros informan acerca de la gestión que realizan sus administradores con los recursos que tienen encomendados. Los estados financieros aportan información de los siguientes elementos básicos de la entidad:

- a) Activos, b) pasivos, c) patrimonio, d) ingresos y gastos que dan como resultado las ganancias o pérdidas, e) las aportaciones de los propietarios o accionistas y la distribución de ganancias, f) flujos de efectivo.

Esta información complementada con las notas facilita a los usuarios a realizar predicciones de flujos de efectivo, distribución temporal y certidumbre.

Juego completo que integra un estado financiero

- a) Estado de situación financiera al final del periodo.
- b) Estado de resultado y otro resultado integral del periodo.
- c) Estado de cambios en el patrimonio referente al periodo.
- d) Estado de flujos de efectivo del periodo.
- e) Notas a los estados financieros; que incluyen resumen de las principales políticas y notas explicativas, información comparativa del periodo inmediato anterior y estado de situación al principio del primer periodo en el supuesto de aplicación retroactiva de políticas contables.
- f) Reexpresión retroactiva de partidas; motivadas por la reclasificación de partidas en los estados financieros.

Está permitido para las entidades, el uso de títulos diferentes a los referidos en esta Norma. Ostentan el mismo nivel de importancia todos los documentos que integran el juego de estados financieros.

Por necesidad específica de la entidad, se permite el uso de otros informes financieros que pueden incluir entre otros aspectos; a) factores o influencias que redundan en el rendimiento financiero, políticas de inversión, o incluso políticas de dividendos, b) fuentes de financiamiento propias, coeficientes de deudas y de patrimonio, c) otros recursos no reconocidos por influencia de la aplicación de las NIIF.

Otros reportes que suelen incluir las entidades son; estado de valor añadido, informe medioambiental, y otros similares. Los informes que se presentan fuera de los requerimientos de las NIIF no vulneran su alcance.

Presentación y cumplimiento de las NIIF

Es presumible que la aplicación de las NIIF y la generación de informes adicionales den lugar a estados financieros con presentación razonable. Sin embargo, las entidades que emitan estados financieros deben efectuar dentro de las notas; la declaración explícita y clara, de afirmación del cumplimiento. Debiendo abstenerse de añadir dicha nota la entidad que no satisfaga y aplique íntegramente todos y cada uno de los requerimientos exigidos por cada NIIF.

Requerimientos adicionales para una presentación razonable de las NIIF

Las entidades además de cumplir con lo señalado en el párrafo anterior, deben observar y aplicar los siguientes elementos conceptuales aplicables a los estados financieros:

- a) **Hipótesis de negocio en marcha**; en el proceso de elaboración de la información financiera la entidad elabora la información bajo la hipótesis de negocio en marcha, excepto que se tenga la intención de liquidar la entidad. Aun cuando existan incertidumbres que pongan en duda la capacidad de funcionamiento de la entidad, deberá hacerse la revelación de la misma, explicando las razones por las cuales no se presume la entidad como negocio en marcha.
- b) **Materialidad o importancia relativa y agregación de datos**; la entidad debe presentar por separado cada una de las clases de partidas, atendiendo a su función o naturaleza; exceptuando las que por su cuantía no ostenten una importancia relativa.

- c) **Base contable de acumulación o devengo**; la entidad elaborará los estados financieros, exceptuando lo concerniente a los flujos de efectivo, utilizando la base denominada de acumulación o devengo¹⁴.
- d) **Compensación**; no es válido para la entidad realizar compensaciones entre activos y pasivos, ingresos y gastos, excepto que permita una NIIF en forma explícita. La información y los hechos se registran e informan por separado.
- e) **Frecuencia de la información**; los estados financieros completos se presentan en juegos por lo menos de manera anual. Si la entidad cambia el cierre del periodo y presenta estados financieros por un periodo contable inferior o superior a un año, deberá revelar el hecho.
- f) **Información comparativa**; la entidad debe revelar información comparativa referente al periodo inmediato anterior, en lo referente a todos los conceptos incluidos en los estados financieros; incluyendo información narrativa y descriptiva relevante para la comprensión del informe de manera individual y en forma integral a través de los estados financieros.
- g) Uniformidad en la presentación; la entidad debe mantener la clasificación y presentación de las partidas de una manera uniforme y congruente, excepto en los siguientes supuestos; i) exista un cambio de actividad o sea manifiesta la importancia de presentar la información de otra manera atendiendo a sus políticas contables según lo establecido por la NIC 8; Información por Segmentos, ii) una Norma de manera específica requiera o exija la presentación de otra manera.

¹⁴ Los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan.

Estructura y Contenido

Identificación de los estados financieros; las entidades deben identificar ostensiblemente cada estado financiero en particular y sus notas; mostrando como mínimo la siguiente información en lugar visible, repitiendo la misma cuantas veces pueda resultar necesario para efectos de comprensibilidad de los reportes; a) nombre de la entidad o nombre comercial de identificación, b) referencia de la pertenencia de la información, ya sea individual o que se trata de información grupal, c) fecha de cierre o periodo que se informa en el juego de estados financiero, d) moneda de presentación, como es señalado por la NIC 21; Moneda funcional y diferencias de cambio, e) nivel o grado de redondeo de las cifras presentadas.

Estado de situación financiera; deberá integrarse con las siguientes partidas y con sus valores respectivos generados en el periodo; a) propiedades, planta y equipo, b) propiedades de inversión, c) activos intangibles, d) activos financieros (excluyendo los señalados en los incisos e, h, i, e) inversiones contabilizadas conforme al método de participación, f) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41; Agricultura, g) inventarios, h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, i) efectivo y sus equivalentes, j) activos mantenidos para la venta conforme la NIIF 5; Activos No corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas, k) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, l) provisiones, m) pasivos financieros excluyendo los incisos k y l, n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según la NIC 12; Impuesto a las Ganancias, o) pasivos y activos por impuestos diferidos, p) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5, q) participaciones no controladoras que se presentan dentro del

patrimonio, r) capital emitido, y reservas atribuibles a los propietarios de la empresa controladora.

Las entidades deben presentar en el estado de situación financiera partidas adicionales de las mencionadas en los incisos anteriores, si son de uso y aplicación, con encabezados y subtotales cuando los valores que ostentan sean de relevancia para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

La entidad deberá presentar por separado y de manera claramente identificadas, las partidas con la categoría de corrientes y no corrientes, en la misma analogía; separar en la presentación los pasivos categorizados como corrientes y no corrientes, excepto en los casos que una presentación categorizada por el grado de liquidez brinde a los usuarios de la información más fiable y relevante. Cuando ocurra este supuesto, la entidad deberá ordenar los activos y pasivos atendiendo a su grado de liquidez en cada una de sus respectivas categorías del estado de situación financiera.

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral; presentará las secciones siguientes resultantes del periodo que se reporta; a) el resultado del periodo, b) otro resultado integral total, c) el resultado integral del periodo, siendo el total del resultado del periodo y otro resultado integral.

Cuando la entidad presenta el estado de resultados del periodo de manera separada, no presentará el mismo dentro del resultado integral. La entidad debe presentar además de las secciones señaladas; distribuciones del resultado del periodo y otro del resultado integral para los siguientes conceptos del periodo: (a) resultado del periodo atribuible a:

(i) participaciones no controladoras, (ii) propietarios de la controladora, (b) resultado integral del periodo atribuible a: (i) participaciones no controladoras, (ii) propietarios de la controladora.

Estado de cambios en el patrimonio

La entidad está obligada a presentar el estado de cambios en el patrimonio del periodo que se reporta, que debe contener la siguiente información; (a) el resultado integral total del periodo, que muestre en forma separada los valores totales pertenecientes a los propietarios de la controladora y los pertenecientes las participaciones no controladoras, (b) para cada elemento del patrimonio; los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva aplicada en el periodo según la NIC 8, (c) para cada elemento del patrimonio, conciliación entre los valores en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de: (i) el resultado del periodo, (ii) otro resultado integral, (iii) transacciones con los accionistas en su calidad de tales, mostrando por separado las contribuciones realizadas y las distribuciones de dividendos a éstos y los cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

Estado de flujos de efectivo

La información elaborada por la entidad debe ser lo suficientemente clara para proporcionar a los usuarios de la información una base de evaluación acerca de la capacidad de generar efectivo y sus equivalentes por parte de la entidad. La presentación de la información debe realizarse conforme los requerimientos de la NIC 7; Estado de Flujo de Efectivo, debiendo revelar la información concerniente al periodo que se informa.

Caso Práctico NIC 1; Presentación de Estados Financieros

Tabla 3. Estado de Situación Financiera según NIC 1. Fuente: elaboración propia.

Compañía Vinícola Chilena, S.A. Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre de 2017. (En miles de pesos Chilenos)					
Activo			Pasivo		
Rubro del E.S.F.	Partida	Importe	Rubro del E.S.F.	Partida	Importe
Activo no corriente		6,821	Patrimonio		6,890
	Activo intangible	975		Aportaciones	2,500
ANC	Patentes y marcas	675	P	Capital	2,000
ANC	Crédito mercantil	300	P	Aportaciones no firmadas	400
	Propiedad, planta y eq.	5,696	P	Reserva de capital	100
ANC	Terreno y construcción	1,850		Reservas	1,050
ANC	Instalaciones y otros activos	750	P	Legal	250
ANC	Equipo industrial y mobiliario	1,960	P	De reinversión	800
ANC	Terrenos de siembra	650		Resultados acumulados	2,450
ANC	Locales comerciales	486	P	Del periodo	750
	Activo diferido	150	P	Ej. anteriores	1,700
ANC	Publicidad	104		Dividendos pendientes	- 160
ANC	Pagos anticipados	46	P	Años anteriores	- 160
Activo corriente		5,687		Revaluaciones	1,050
AC	Activo no corriente p/ venta	265	P	Efectos contables	1,050
AC	Otros activos	38		Pasivo no corriente	1,752
	Existencias	2,267		Provisiones largo plazo	1,054
AC	Materias primas	1,370	PNC	Pensiones	460
AC	Producto terminado	897	PNC	Planes de retiro	594
	Deudores comerciales	974		Deudas documentadas	600
AC	Clientes	894	PNC	Pasivos bancarios	600
AC	Empleados	80		Impuesto diferido	98
	Inversiones asociadas	288		Pasivo corriente	3,866
AC	Participación en acciones	288		Deudas a corto plazo	2,471
	Inversiones financieras	488	PC	Crédito bancario	2,150
AC	Acciones	423	PC	Impuestos y convenios	321
AC	Bonos	133		Acreedores comerciales	1,395
	Efectivo y equivalentes.	1,670	PC	Proveedores materia prima	980
AC	Cuentas bancarias MN	495	PC	Anticipos de clientes	236
AC	Cuentas moneda extranjera	1,175	PC	Proveedores de servicios	179
	Total del Activo	12,508		Total Pasivo y Patrimonio	12,508

NIC 7 Estado de flujos de efectivo

Objetivo y alcance

La presente Norma Internacional de Contabilidad, tiene vigencia para los estados financieros que iniciaron a partir de enero de 1994, pero considera las modificaciones posteriores que se realizaron a otras NIIF y que modificaron o adicionaron algunos párrafos de la presente Norma (NIC 7 Estado de flujos de efectivo, 1994).

La información emanada de los flujos de efectivo de una entidad; es de mucha utilidad a los usuarios de la información, porque les permite conocer y evaluar la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo y muestra la forma en la que está siendo utilizado el mismo. Permite tomar decisiones acerca del uso y procedencia de los flujos que se generan en la entidad, generalmente estos son provenientes de actividades de inversión, operación o financiación.

La entidad debe preparar los informes de flujos de efectivo, de conformidad con los lineamientos que señala esta Norma, debiendo anexarse como parte integrante de los estados financieros de cada uno de los periodos contables, siendo obligatoria su presentación.

El estado de flujos de efectivo brinda a los usuarios de la información; información importante y detallada acerca de los cambios en el rubro de activos netos de la entidad, informa de la estructura financiera que maneja la entidad; principalmente lo relacionado con la liquidez y solvencia, muestra la capacidad de pagos y la forma en que la entidad obtiene sus principales fondos de operación en base a efectivo o equivalentes¹⁵.

¹⁵ El efectivo comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista. Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

Efectivo y equivalentes de efectivo

Los nombrados equivalentes de efectivo; tienen como principal finalidad la inversión o cumplir de manera efectiva con los compromisos de pago en el corto plazo. Uno de los requisitos que distingue a una inversión equivalente al efectivo, es que debe tener como característica su convertibilidad de manera rápida a efectivo, sin que la misma sufra deterioro o este sea significativo.

La inversión equivalente al efectivo debe tener un vencimiento de cobro en corto plazo, generalmente de máximo tres meses, desde la fecha en la que se realizó la inversión. Las inversiones en patrimonio generalmente se excluyen por su vigencia a mediano o largo plazo, excepto que cuando sean contratados su fecha de vencimiento cumpla los requisitos comentados anteriormente.

Los fondos provenientes de las instituciones bancarias suelen considerarse actividades de financiación. En algunos países dichos bancos permiten el sobregiro de las cuentas de sus clientes, como parte de la gestión financiera de los mismos, en dichas circunstancias los sobregiros son incluibles en los componentes de efectivo y sus equivalentes. Una característica de los acuerdos bancarios con modalidad de sobregiros es que el saldo bancario puede fluctuar dentro de ciertos rangos o niveles de deudor a acreedor. Dentro de la gestión del efectivo está comprendida la inversión de los sobrantes de efectivo, formando parte del concepto de equivalentes de efectivo.

Presentación de un estado de flujos de efectivo

Una primera clasificación de la información que contendrá el flujo de efectivo durante el periodo que abarque su elaboración; es por actividades de operación, de inversión y de financiación. Cada entidad debe presentar los flujos de efectivo atendiendo

a la procedencia de sus flujos y según la naturaleza y tipo de actividades. La clasificación de los flujos en función a las actividades de la entidad permite a sus usuarios determinar las fuentes y montos de efectivo por cada una de ellas de manera muy detallada. En ocasiones los flujos de efectivo pueden contener información que proviene de diferentes fuentes o categorías, como los cobros a clientes del valor de la mercancía y los intereses por financiamiento, casos en los que la entidad deberá proporcionar los montos para clasificarlos adecuadamente en el reporte de flujos de efectivo.

Actividades de Operación; es un indicador de la proporción en el que las actividades propias del negocio son generadoras de fondos y liquidez, que permitan mantener la capacidad de operación de la entidad, pagar dividendos a los accionistas o realizar inversiones en otros rubros del negocio. Uno de los usos más importantes de los flujos provenientes de actividades de operación es que fungen como un elemento de diagnóstico para predecir el comportamiento financiero en este rubro.

Las actividades de operación; representan las transacciones procedentes de la principal fuente de ingresos, por ser la finalidad básica y ordinaria de la entidad, porque proceden de la determinación de las ganancias del negocio. Algunos de los rubros más comunes de las actividades de operación son los siguientes:

- a) Cobros provenientes de las ventas de bienes y/o la prestación de servicios del giro del negocio.
- b) Cobros por concepto de regalías, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias de la entidad.
- c) Pagos a proveedores por la adquisición de bienes y/o servicios.
- d) Pagos a y por cuenta de los empleados, como nóminas, impuesto retenido, préstamos.

- e) Cobros y pagos de las entidades aseguradoras, provenientes de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones suscritas en las pólizas.
- f) Pagos o devoluciones de contribuciones e impuestos sobre las ganancias.
- g) Cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con los flujos determinados en ellos.

Transacciones como la venta de activos inmovilizados, son susceptibles de generar pérdidas que se incluyen en el resultado de los flujos de efectivo relacionados, que a su vez están relacionados con actividades que proceden de actividades de inversión. La venta de activos que fueron clasificados como mantenidos para la venta, genera flujos considerados como de actividades de operación.

Actividades de Inversión; los flujos provenientes de actividades de inversión suelen ser muy importantes, porque en muchas ocasiones representan la proporción en que la entidad realiza desembolsos relacionados con inversiones. Si los desembolsos mencionados no dan como resultado el reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera no cumplen las condiciones para clasificarse en ese rubro de actividades. A continuación, se mencionan algunos ejemplos de partidas que integran el flujo de efectivo por actividades de inversión:

- a) Pagos por adquirir propiedades, planta y equipo, pago de activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen similares o relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad.
- b) Cobros relacionados con las ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos similares a largo plazo.

- c) Pagos referentes a la firma de contratos, adquisición de instrumentos de pasivo o de patrimonio, emitidos por otras entidades, participaciones en negocios conjuntos.
- d) Cobros procedentes de la venta y/o reembolso de instrumentos de pasivo o de capital que emitieron otras entidades, participaciones en negocios conjuntos.
- e) Entregas de efectivo y préstamos a terceros.
- f) Cobros provenientes del reembolso de anticipos y préstamos a terceros.
- g) Pagos que provienen de contratos a término, de futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto que los contratos se ostenten por motivos de intermediación.
- h) Cobros provenientes de contratos a término, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto que dichos contratos sean mantenidos por concepto de intermediación, o cuando los cobros anteriores puedan clasificarse como actividades de financiación.

Actividades de Financiación

La presentación de los flujos de efectivo provenientes de actividades de financiación separados de otros conceptos resulta muy importante para las predicción de necesidades de esa índole. Algunos de los conceptos que pueden utilizarse en la formulación del flujo son los siguientes:

- a) Cobros que proceden de emisión de acciones y otros instrumentos de capital.
- b) Pagos a propietarios por comprar o rescatar las acciones de la entidad.
- c) Cobros provenientes de la emisión de obligaciones sin garantía, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos provenientes de préstamo, sea a largo o a corto plazo.

- d) Reembolsos en efectivo de fondos tomados en préstamo o pagos realizados por el arrendatario para reducir una deuda que procede de un arrendamiento.

Métodos para la elaboración del flujo de efectivo

La entidad deberá elegir entre uno de los dos métodos que la presente Norma permite para formular los flujos de efectivo de las operaciones, conforme lo siguiente:

1) Método directo; según este método se deben presentar por separado cada una de las categorías de cobros y pagos de efectivo en términos brutos, determinando los movimientos del flujo de efectivo de la siguiente manera: a) por medio de los registros contables, b) ajustando los principales rubros del estado integral, c) determinar las entradas y salidas respectivas, mediante la comparación del estado de situación financiera, d) omitiendo las partidas que no representan flujo de efectivo en el periodo. Las partidas son clasificadas como actividades de operación, inversión y financiación¹⁶ respectivamente. Las variaciones del año base respecto al año anterior representan los incrementos o decrementos en los flujos comparados.

2) Método indirecto; mediante este procedimiento se inicia a partir de la determinación de la ganancia o pérdida neta, aumentando o disminuyendo la misma a partir de los efectos de las partidas no monetarias, de movimientos diferidos o acumulación o devengo; que originan los movimientos de cobro y de pago en el pasado o en el futuro según corresponda. Las partidas se clasifican de operación, inversión y financiación según corresponda. Las variaciones representan las entradas y salidas de efectivo.

¹⁶ Actividades de operación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación. Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo. Actividades de financiación son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad.

Caso práctico NIC 7; Estados de flujo de efectivo

La Empresa la Colmena, S.A. decide elaborar su flujo de efectivo a partir de los años 2XX2 y 2XX1 respectivamente, utilizando el método indirecto.

Tabla 4. Estados de situación financiera base del flujo de efectivo. Fuente: (Ayala P. , 2014, pág. 12).

Empresa La Colmena SA Estado de situación financiera			Empresa La Colmena SA Estado de resultado integral (Por naturaleza) Por el año 2	
	Año 2	Año 1		
ACTIVO				
Activo corriente				
Efectivo y equivalente de efectivo	3,500	2,600	Ventas netas	229,300
Cuentas por cobrar comercial	5,600	12,000	Compra de mercaderías	(184,000)
Otras cuentas por cobrar	7,600	8,500	+ - Variación de:	
Existencias	37,600	12,000	mercaderías	25,600
Total activo corriente	<u>54,300</u>	<u>35,100</u>	Márgen comercial	<u>70,900</u>
Activo no corriente			Servicios prestados por terceros	<u>(42,000)</u>
Inversiones en valores	52,500	40,500	Valor agregado	28,900
Inmueble, maquinaria y equipo	363,100	377,800	Cargas de personal	(42,600)
Depreciación acumulada	(82,100)	(89,500)		
Total activo no corriente	<u>333,500</u>	<u>328,800</u>	Tributos	<u>(12,400)</u>
Total activo	<u>387,800</u>	<u>363,900</u>	Excedente (o insuficiencia)	<u>(26,100)</u>
			bruto de explotación	
Pasivo y patrimonio			Valorizaciones y estimaciones del ejercicio	(10,600)
Cuentas por pagar comercial		16,500	Ingresos diversos	56,800
Otras cuentas por pagar		21,200	Resultado de explotación	20,100
Total pasivo corriente	<u>0</u>	<u>37,700</u>	Ingresos financieros	24,100
			Ingresos diversos	11,800
Pasivo no corriente			Cargas financieras	(15,200)
Deudas a largo plazo	45,600	45,600	Cargas diversas	<u>(14,400)</u>
Total pasivo no corriente	<u>45,600</u>	<u>45,600</u>	Resultado antes de	
			participaciones e impuestos	<u>26,400</u>
Patrimonio				
Capital	238,700	203,500		
Capital adicional	3,800	3,800		
Reservas	7,900	7,900		
Resultados acumulados	65,400	65,400		
Resultado del ejercicio	26,400			
Total patrimonio	<u>342,200</u>	<u>280,600</u>		
Total pasivo y patrimonio	<u>387,800</u>	<u>363,900</u>		

Tabla 5. Hoja de trabajo para la determinación del flujo de efectivo. Fuente: (Ayala P. , 2014, pág. 13).

Empresa La Colmena SA														
Hoja de trabajo para la formulación del Estado de flujos de efectivo														
Método indirecto														
Concepto	Año 2	Año 1	Variaciones		Ajustes y eliminac.			Act. de operación		Act. de inversión		Act. de financ		
			Aument.	Disminuc.	Debe		Haber	Usos	Fuentes	Usos	Fuentes	Usos	Fuentes	
Activo														
Efectivo y equivalente de efect.	3,500	2,600	900											
Cuentas por cobrar comerciales	5,600	12,000		6,400						6,400				
Otras cuentas por cobrar	7,600	8,500		900						900				
Ctas. por cobrar accionistas														
Existencias	37,600	12,000	25,600						25,600					
Gastos pagados por anticipado	-	-												
Inversiones en valores	52,500	40,500	12,000				12,000	(6)						
Inmueble, maquinaria y equipo	363,100	377,800		14,700	32,400	(4)	17,700	(5)						
Depreciación acumulada	(82,100)	(89,500)	7,400		10,600	(2)	18,000	(4)						
	<u>387,800</u>	<u>363,900</u>												
Pasivo y patrimonio														
Cuentas por pagar		16,500	16,500						16,500					
Remuneraciones por pagar														
Tributos por pagar														
Otras cuentas por pagar		21,200	21,200						21,200					
Deudas a largo plazo	45,600	45,600												
Capital	238,700	203,500		35,200	35,200									
Capital adicional	3,800	3,800												
Reservas	7,900	7,900												
Resultados acumulados	65,400	65,400												
Resultado del ejercicio	26,400			26,400	26,400	(1)								
	<u>387,800</u>	<u>363,900</u>	<u>83,600</u>	<u>83,600</u>										
1. Resultado del ejercicio							26,400	(1)	26,400					
2. Provisión para depreciación							10,600	(2)	10,600					
3. Venta de activo fijo							11,800	(4)			11,800			
3. Pérdida en venta de activo fijo							2,600	(4)	2,600					
4. Compras de activo fijo					17,700	(5)				17,700				
5. Compras de acciones					12,000	(6)				12,000				
6. Aporte de capital en efectivo							35,200						35,200	
					<u>134,300</u>		<u>134,300</u>		<u>63,300</u>	<u>46,900</u>	<u>29,700</u>	<u>11,800</u>	<u>0</u>	<u>35,200</u>
									16,400		17,900	35,200		
									<u>63,300</u>	<u>63,300</u>	<u>29,700</u>	<u>29,700</u>	<u>35,200</u>	<u>35,200</u>

NIIF 8 Información por segmentos

La NIIF 8, es de aplicación a las entidades que negocian deudas o valores patrimoniales de manera pública, por lo que requieren preparar información financiera que les permita a los usuarios de la información interesados; valorar la naturaleza y los efectos financieros en las diferentes ramas de actividades en las que se desarrollan las actividades de la entidad. Establece los lineamientos acerca de los diferentes tipos de segmentos¹⁷ base de los informes financieros anuales e intermedios, fijando los requisitos para su divulgación en lo referente a tipos de productos o servicios, clientes de importancia, y áreas geográficas clave (NIIF 8 Segmentos de operación, 2009). La presente NIIF, sustituye a la NIC 14; Información Financiera por Segmentos.

Alcance y definición de Segmentos de Operación

La presente NIIF es de aplicación obligatoria;

1. A todos los estados financieros de una entidad (separado o individual);
 - a) cuando los instrumentos de patrimonio o deuda se comercian en mercados públicos nacionales o extranjeros o incluso en mercados locales y regionales, b) cuando la entidad registra o se encuentra en el proceso de registrar los estados financieros en una organización reguladora o comisión de valores, con la intención

¹⁷ Segmento del negocio; Es un componente identificable de la entidad, encargado de suministrar un único producto o servicio, o bien un conjunto de ellos que se encuentran relacionados, y que se caracteriza por estar sometido a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponden a otros segmentos del negocio dentro de la misma entidad. Segmento geográfico; Es un componente identificable de la entidad, encargado de suministrar productos o servicios dentro de un entorno económico específico, y que se caracteriza por estar sometido a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponden a otros componentes operativos desarrollan su actividad en entornos diferentes. Segmento sobre el que debe informarse; Es un segmento del negocio o geográfico, identificado a partir de las anteriores definiciones, para el cual es obligatorio revelar información (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

específica de promover y generar algún tipo de instrumentos en mercados públicos.

2. A la información financiera consolidada con una entidad controladora; a) cuando los instrumentos de patrimonio o deuda se comercian en mercados públicos, como casas de bolsa nacionales o extranjeras, o en mercados no organizados sean locales o regionales, b) cuando están registrados o en proceso de registro los estados financieros consolidados en una comisión de valores u organizaciones similares, que tienen como objetivo la emisión de instrumentos en mercados públicos.

En los casos de entidades que, sin estar obligadas a la aplicación de esta NIIF, optan por revelar información en segmentos de operación, no deberán describir dicha información como información generada por segmentos.

Cuando los informes financieros de una entidad controladora (dentro del alcance de esta NIIF) incluyen tanto sus estados financieros consolidados como separados, solo es exigible la información por segmentos en la información financiera consolidada.

Segmentos de Operación. Son componentes de la entidad; **a)** actividades de negocio que generan ingresos por el desarrollo de actividades ordinarias, incurriendo en gastos por transacciones con otros componentes, **b)** actividades que generan resultados susceptibles de ser revisados en forma periódica por la gerencia, dentro del proceso de toma de decisiones de operación, mismas que permiten concluir sobre el tipo y monto de los recursos asignables al segmento, permitiendo evaluar su rendimiento, **c)** que permiten disponer de información financiera en forma diferenciada.

Los segmentos de operación pueden incluir actividades por las cuales aún no se generan ingresos; como actividades nuevas, o nichos de mercado por explotar.

Es importante distinguir que no todos los departamentos, ni todas las sedes de la entidad, representan segmentos de operación, en ocasiones por tratarse de áreas funcionales no generadoras de ingresos por las actividades ordinarias, o por tratarse de departamentos accesorios de las actividades fundamentales de la entidad.

La referencia de “máxima autoridad en la toma de decisiones de operación”, es la designación de una ocupación sin que necesariamente esté referida a un cargo directivo específico. Se entiende que su función, está enfocada en la toma de decisiones de asignación de recursos a cada uno de los segmentos de la entidad, su evaluación y supervisión. Frecuentemente la máxima autoridad recae en un director de operaciones o un presidente ejecutivo, sin menoscabo de referirse a un grupo de directores, gerentes o incluso accionistas.

En múltiples ocasiones, las tres características (a, b, c) que definen los segmentos de operación pueden aludir en forma muy precisa un segmento. Sin embargo, la entidad estará en la posibilidad de preparar información que se adecúe a las actividades específicas de su negocio. En los casos que la máxima autoridad requiera de diversa información segmentada, podrá hacer uso de otros factores que definan e identifiquen los componentes de cada segmento de operación, como las actividades del negocio, naturaleza y tipo de las actividades, así como la presencia de gestores responsables y promotores de la información que se presenta al consejo de administración.

En la mayoría de los casos, cada segmento de operación tiene un responsable directo que reporta a la máxima autoridad para efectos de la toma de decisiones, reportar los resultados financieros, y adoptar las previsiones y planes definidos para el segmento. La expresión; “responsable del segmento” es una identificación de una actividad en la entidad y no necesariamente es alusivo a un cargo directivo específico. En otros de los

casos, la máxima autoridad puede desempeñar simultáneamente el cargo de máxima autoridad y como responsable directo de los segmentos de operación de la entidad.

Segmentos sobre los que se debe informar e información a revelar

La entidad debe revelar para cada uno de los segmentos de operación la siguiente información, en los siguientes casos: a) cuando habiéndose identificado estos, se adicionen por lo menos dos segmentos conforme a lo especificado en los párrafos anteriores, b) se genere un exceso en el umbral cuantitativo conforme a lo señalado en los siguientes párrafos.

Criterios de agregación

Resulta frecuente que ciertos segmentos de operación de la entidad, ostentan similitudes con otros segmentos económicos de la misma empresa, situaciones en las que existe la factibilidad de agregar varios segmentos en uno solo; cuando dicha agregación es coherente de conformidad con los principios de la presente NIIF, y los segmentos ostenten similitudes como las que a continuación se exponen; a) en la naturaleza de los productos y servicios, b) en los procesos y su naturaleza, c) en la categoría o tipo de cliente a los que se destina el producto o servicio, d) en el método utilizado en la prestación del servicio o distribución de productos, e) en lo referente al marco legal, por ej.; servicios públicos, banca, seguros, etc.

Umbrales cuantitativos

La entidad deberá informar en forma privativa de cada uno de los segmentos de operación que se identifiquen en alguno(s) de los umbrales cuantitativos siguientes: a) los ingresos por actividades ordinarias referidas a clientes externos, como ventas o transferencias inter-segmentos es igual o mayor al 10% de los ingresos totales, b) el valor

absoluto de los resultados que se informan cuando representa por lo menos el 10% del importe que resulta mayor entre; i) la utilidad combinada de todos los segmentos de operación que no fueron objeto de pérdida en el periodo, ii) el monto de la pérdida combinada informada referida a los segmentos de operación que reportaron pérdidas, c) el valor de los activos con valor igual o mayor al 10% de los activos combinados de todos los segmentos de operación de la entidad.

Cuando los ingresos externos provenientes de actividades ordinarias sean inferiores al 75% de los ingresos totales por actividades ordinarias, serán identificados otros segmentos sobre los que deba generarse el informe; hasta en tanto que por lo menos el 75% de dichos ingresos sean provenientes de segmentos sujetos a informarse.

Información a revelar

La entidad deberá revelar la siguiente información; con la intención de facilitar a los usuarios de los estados financieros la evaluación de la naturaleza, actividades y entorno económico, referente al estado del resultado integral de cada periodo, conforme a los siguientes elementos; a) factores que permiten identificar los segmentos sobre los cuales existe la obligación de informar; incluyendo los criterios de inclusión, su descripción y los indicadores que permiten evaluarlos, b) tipo de servicios y productos sobre los que obtiene ingresos por actividades ordinarias, c) informes de los resultados obtenidos en cada segmento; incluyendo ingresos, gastos, activos y pasivos asociados, d) conciliaciones entre el total de ingresos por actividades ordinarias, sus resultados, activos y pasivos reexpresados conforme a los lineamientos correspondientes.

Información referente a resultados, activos y pasivos.

La entidad informará sobre las bases de medición de los activos y pasivos asignados o derivados de cada segmento, conforme a lo siguiente: a) ingresos

provenientes de actividades ordinarias que provienen de clientes externos, b) los ingresos que provienen de otros segmentos de la misma entidad, c) ingresos ordinarios y provenientes de intereses, d) gastos asociados a los intereses, e) depreciaciones y amortizaciones identificadas por segmentos, f) partidas significativas determinadas conforme a la NIC 1; Presentación de Estados Financieros, g) participación en los resultados con asociadas y negocios conjuntos registrados conforme al método de participación, h) gastos e ingresos generados por los impuestos sobre las ganancias, i) partidas no monetarias con grado de significancia, diferentes a las amortizaciones y depreciaciones, j) monto de las inversiones en empresas asociadas y negocios conjuntos registrados conforme al método de participación, k) adiciones en activos diferentes a los instrumentos financieros, activos diferidos y derechos provenientes de contratos de aseguramiento.

Medición e información a revelar sobre la entidad en conjunto

Información sobre servicios y productos

Deberá revelarse los ingresos provenientes de clientes externos referentes a cada producto o servicio o grupo de ellos.

Información sobre áreas geográficas y sobre los clientes principales

- 1) Ingresos que provienen de clientes externos; a) dentro del país de procedencia, b) provenientes de los demás países referidos a actividades ordinarias. Cuando los ingresos procedan de un país preponderantemente será revelado el hecho, explicando el criterio que sirvió de base para dicha clasificación.
- 2) Activos no corrientes; exceptuando instrumentos financieros e impuestos diferidos, así como los derechos por contratos de seguros; a) ubicados en el país de origen,

b) localizados en el extranjero, diferenciados los provenientes de un país en particular, c) Cuando los ingresos representen el 10% o más de los ingresos ordinarios provenientes de un solo cliente, sin menoscabo de identificar los ingresos provenientes de los demás clientes.

Caso práctico. NIIF 8; Información por segmentos.

Tabla 6. Clasificación de segmentos según nivel de ingresos. Fuente: (Ferrer A. , NIIF 8 Segmentos de Operación, 2013, págs. IV-6)

Concepto	Importe	Explicación
Ventas Actividad A	70,000	Solo la actividad A supera el 10% c/u pero no alcanza en 75% de los ingresos.
Ventas Actividad B	5,000	
Ventas Actividad C	4,000	
Ventas Actividad D,E,F,G	21,000	La actividad B no tiene el 10%.
Total	100,000	pero junto con A hacen el 75%.

Tabla 7. Clasificación de segmentos según nivel de resultados. Fuente: (Ferrer A. , NIIF 8 Segmentos de Operación, 2013, págs. IV-6).

Datos	Desarrollo
La empresa XYZ presenta los resultados de los siguientes segmentos:	Segmentos con utilidad
- Utilidad Segmento A: 20,000	Desarrollo
- Pérdida Segmento B: (30,000)	Segmentos con utilidad
- Utilidad Segmento C: 200,000	A 20,000
- Utilidad Segmento D: 50,000	C 200,000
- Pérdida Segmento E: (10,000)	D <u>50,000</u>
Total utilidad del año: 230,000	270,000
	Cálculo:
	10% de 270,000 = 27,000

De acuerdo con lo comentado en el tema de umbrales cuantitativos, los segmentos son determinados cumpliendo con dos requisitos elementales; que los ingresos sean iguales o mayores al 10% de los ingresos totales y representen por lo menos el 75% del

total, y en el caso de los segmentos en función de la utilidad, solo se reportaran los que superan el 10% del total de la utilidad.

NIC 21 Moneda funcional y diferencias de cambio

Objetivo y Alcance

Las entidades realizan operaciones en el extranjero de las siguientes maneras; realizando transacciones en otra moneda o tener establecimientos ubicados en el extranjero. La presente Norma prescribe la manera de incorporar las transacciones en moneda extranjera y las operaciones en el extranjero a los estados financieros de la entidad, así como realizar la conversión de los estados financieros a otra moneda (NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de divisas, 2005).

La presente Norma es de aplicación a los siguientes supuestos; a) al registro contable de operaciones en moneda extranjera, exceptuando lo previsto en la *NIIF 9; Instrumentos Financieros*, b) realizar la conversión de los resultados y la situación financiera de las transacciones en el extranjero por consolidación, o aplicando el método de participación, c) la conversión de los resultados y la situación financiera a otra moneda de presentación.

Esta Norma fija los requerimientos para calificar a los estados financieros preparados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), reglamenta la información a revelar por la conversión de los estados financieros a una moneda extranjera. No es de aplicación a la formulación de flujos de efectivo derivados de operaciones en moneda extranjera, ni de su conversión a flujos por negocios en el extranjero, que deberán observar lo previsto en la NIC 7; Estado de Flujos de Efectivo.

Transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Reconocimiento inicial; Se denominan transacciones extranjeras; las que se denominan y se deben liquidar en moneda extranjera, incluyendo las siguientes; a) compraventa de bienes o servicios con precio establecido en moneda extranjera, b) otorgar o adquirir fondos denominados en moneda extranjera, c) adquirir o disponer de activos en moneda extranjera.

Las transacciones en moneda extranjera se registran y reconocen; considerando la moneda funcional¹⁸ al tipo de cambio de contado de la fecha de la operación. La fecha de transacción es el momento en el cual se cumplen las condiciones para su reconocimiento de acuerdo con las NIIF. La tasa de cambio adecuada, sobretodo en economías con muchas fluctuaciones; será la de la fecha de la transacción.

Información al final del periodo, al término de cada periodo la entidad deberá realizar lo siguiente; a) las transacciones monetarias en moneda extranjera se valuarán al tipo de cambio de cierre, b) las transacciones no monetarias en moneda extranjera medidas al costo histórico, se revaluarán aplicando la tasa de cambio de la fecha de transacción, c) las transacciones no monetarias medidas al valor razonable en una moneda extranjera, se actualizarán con el tipo de cambio de la fecha que se mide dicho valor razonable.

¹⁸ Es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad. Moneda extranjera; Es cualquier moneda diferente a la moneda funcional de la entidad. Moneda de presentación; La moneda en la cual se presentan los estados financieros (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

Reconocimiento de las diferencias cambiarias

El registro contable de las diferencias de cambio¹⁹ que surgen en la fecha de liquidación de las partidas monetarias, a un tipo de cambio diferente al de su reconocimiento inicial, y que se generaron en el transcurso del periodo; se reconocerán en el mismo periodo contable. Cuando la liquidación se realice en otro ejercicio contable posterior, se reconocerán las pérdidas que se generen en cada uno de los periodos respectivos, hasta su liquidación total.

Las diferencias de cambio en inversiones de negocios en el extranjero se reconocerán en los estados financieros de la entidad informante, reconociendo inicialmente las mismas en el patrimonio y reclasificando las mismas al resultado integral cuando se realice la disposición de dicho negocio.

Utilización de una moneda diferente a la funcional

Las entidades podrán presentar su información financiera en cualquier moneda elegida que facilite la consolidación, debiendo convertir los resultados y la información de situación financiera a la moneda seleccionada; con la intención de unificar a una moneda en común la información a consolidarse por parte del grupo de empresas. El procedimiento a utilizar para los efectos señalados será el siguiente; a) los estados financieros (incluso los comparativos) serán convertidos a la tasa de cambio de la fecha de cierre de la entidad consolidada, b) las diferencias de cambio en el resultado integral serán reconocidas en el periodo, c) los ingresos y gastos se convertirán a las mismas tasas de cambio señaladas.

¹⁹ Es la diferencia que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

Es recomendable no utilizar para efectos de la conversión de partidas tasas de cambio promedio, debiendo proceder de acuerdo con lo siguiente; a) la conversión de gastos e ingresos se realizará de acuerdo con el tipo de cambio de la misma fecha de transacción, los activos y pasivos utilizarán el tipo de cambio a la fecha de cierre contable. b) los activos netos utilizarán para efectos de conversión una tasa de cambio que difiera de la utilizada en el cierre contable.

Las diferencias cambiarias descritas en el párrafo anterior no serán reconocidas en el resultado, debido a que existe la presunción cuyos efectos tendrán un efecto poco significativo o nulo en los flujos de efectivo derivados de dichas transacciones. Las diferencias descritas serán presentadas en una cuenta del patrimonio, y serán reconocidas en el resultado integral en el momento de disposición²⁰ del negocio en el extranjero.

La situación financiera y los resultados de la entidad con una moneda de una economía hiperinflacionaria, se convertirá a la moneda de consolidación siguiendo el siguiente procedimiento; a) la totalidad de valores de la entidad y sus valores comparativos, serán convertidos al tipo de cambio de cierre del periodo, b) los importes convertidos a los valores de una economía no hiperinflacionaria se presentarán a los valores corrientes del periodo contable respectivo. Previo a lo descrito en los incisos anteriores; la entidad deberá reexpresar su información financiera conforme lo señalado por la *NIC 29; Economías hiperinflacionarias*. Cuando la economía cese de ser hiperinflacionaria, la entidad utilizará como valores históricos los valores reexpresados en el último periodo contable.

²⁰ Se entiende como la venta, negociación o liquidación del negocio que fue ubicado en el extranjero como una extensión de las operaciones comerciales o como parte de una inversión.

Conversión de moneda de presentación

Cuando la entidad incorpora la situación financiera y los resultados de un negocio ubicado en el extranjero, seguirá los procedimientos establecidos en la *NIIF 10; Consolidación de Estados Financieros*; eliminación de saldos y transacciones intragrupo entre subsidiarias, mostrando los resultados generados de las variaciones en los tipos de cambio; sean pérdidas o ganancias.

Las variaciones señaladas, se reconocerán como diferencias cambiarias de la entidad informante, excepto en lo referente a las inversiones que serán reconocidas en otro resultado integral en un componente independiente del patrimonio hasta la disposición del negocio.

El valor razonable de los activos y pasivos, así como la plusvalía obtenida de la adquisición de un negocio en el extranjero; se registrarán como activos o pasivos del mismo negocio, en la moneda extranjera y al tipo de cambio de cierre.

Disposición parcial o total del negocio en el extranjero

Los valores acumulados por las diferencias cambiarias de los negocios en el extranjero se reconocerán como resultado; proporcionalmente en relación al monto que se determine como ganancia o pérdida por la disposición de un negocio en el extranjero. También se registrará como disposición de la participación las siguientes partidas; a) cuando una disposición parcial genera pérdida de control de la subsidiaria, b) cuando la participación que conserva la controladora se refiere a un activo financiero.

La disposición parcial; es la disminución de la participación de una entidad en un negocio ubicado en el extranjero, exceptuando las disminuciones señaladas en el párrafo anterior, que se conceptúan como disposiciones. La entidad puede disponer total o parcialmente de sus participaciones en el extranjero mediante la venta, liquidación o

devolución de capital. La disminución del valor en libros de la referida entidad extranjera atribuible a pérdidas significativas o deterioro de valor reconocido por el inversionista no constituye una disposición parcial.

Información a revelar

La entidad tiene obligación de revelar la siguiente información; a) las diferencias cambiarias reconocidas en el periodo, exceptuando las referidas a los instrumentos financieros previstos por la *NIIF 9; Instrumentos Financieros*, b) las diferencias cambiarias netas reconocidas en otro resultado integral y acumuladas dentro de un rubro del patrimonio, así como conciliación de estas partidas por su valores al inicio y final del periodo.

En los casos que la moneda de presentación difiera de la moneda funcional; se deberá explicar las razones de dicha discrepancia. Si fue realizado un cambio de moneda funcional de la entidad que informa, será revelada la circunstancia, así como en los casos que la entidad formule sus estados financieros en otra moneda funcional, señalando que los estados financieros se formulan conforme a las NIIF, únicamente cuando se cumpla completamente con todos los requerimientos, incluyendo el método de conversión de moneda, y los casos en los que solo se convierten determinadas partidas de los estados financieros.

Caso Práctico NIC 21; Moneda funcional y diferencias de cambio

La empresa comercial Autos Compactos con sede en New York; compra a crédito en el mes de octubre de 2017, con 60 días de plazo, un lote de autos a la compañía peruana XYZ, S.A., con un valor de 24,000 soles peruanos, a una tasa de cambio de 4.80 por

dólar. Al vencimiento de la factura en el mes de diciembre la tasa cambiaria es de 5.00 por dólar. Registro de la compra a crédito:

Figura 3: Asiento contable inicial compra de mercancía. Fuente: (Ferrer, 2015, págs. IV-6).

1	DEBE	HABER
MERCADERÍAS	5,000	
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES		5,000

Figura 4: Equivalencia en moneda extranjera. Fuente: (Ferrer, 2015, págs. IV-6).

Fecha	M/E	T. C.	M/F
31 Oct.	EU 24,000	4.80	US\$ 5,000
31 Dic.	EU 24,000	5.00	US\$ 4,800
Ganancia:			US\$ 200

Figura 5: Reconocimiento de la diferencia de cambio. Fuente: (Ferrer, 2015, págs. IV-6).

2	DEBE	HABER
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES	200	
GANANCIAS POR DIFERENCIA DE CAMBIO		200

Se procedió al registro contable de la compra en el mes de octubre al tipo de cambio de 4.80 dólares ($24,000 / 4.80 = 5,000$). En el mes de diciembre al efectuar el pago con el nuevo tipo de cambio se generó una ganancia ($24,000 / 5.00 = 4,800$), que fue reconocida como una disminución del pasivo y una ganancia por diferencia de cambio.

NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones y errores

Objetivo y alcance

La presente Norma determina los criterios concernientes a la selección y modificación de las políticas contables²¹, el tratamiento y la revelación de información relacionada con los cambios en las mismas, los cambios en las estimaciones y la corrección de errores. Se hace notar la importancia de la fiabilidad de la información financiera y de su comparabilidad con la información de periodos anteriores, así como de la elaborada por otras entidades (NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, 2005).

Su aplicación se lleva a cabo por medio de la selección y ejecución de políticas contables, así como el registro contable de las modificaciones en las estimaciones y la corrección de errores de ejercicios anteriores. Los efectos de las correcciones de errores de ejercicios anteriores, así como de los ajustes retroactivos²² que se generan por las modificaciones a las políticas contables, se registrarán por lo establecido en la *NIC 12; Impuesto a las Ganancias*, revelando el hecho de conformidad con esta Norma.

Selección y aplicación de políticas contables

Cuando una Norma resulte de aplicación explícita a un tipo de transacción, condición u otro evento, la(s) política(s) contable(s) aplicables se definirá con la aplicación específica de la NIIF que resulte aplicable. La aplicación de las políticas puede no ser necesaria, en el caso que su utilización sea poco significativa.

²¹ Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

²² La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre. (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

Las guías adjuntas a cada una de las NIIF, tienen como finalidad auxiliar a la entidad en la interpretación de los requerimientos. Las guías señaladas, hacen mención explícita cuando forman parte integrante de las propias Normas, caso en el que su observancia es de aplicación obligatoria.

Ausencia de una NIIF aplicable a una transacción específica

Cuando se presente el caso que una determinada transacción, hecho, o condición no resulta aplicable de manera explícita, la gerencia debe aplicar su propio juicio en el desarrollo de la situación, aplicando una política contable específica con la finalidad de emitir información con las siguientes características; a) que resulte relevante en la toma de decisiones económicas de sus usuarios, b) que sea fiable respecto al sentido fidedigno de los reportes financieros, el rendimiento y los flujos de efectivo, c) que la información refleje la esencia económica de las transacciones y sus condiciones, d) tengan un enfoque neutral, libre de prejuicios y sesgos, e) sea prudente y completa en todos sus aspectos significativos.

En la realización de los juicios mencionados en el párrafo anterior, la gerencia deberá referirse en sentido descendente a las siguientes fuentes al momento de considerar su aplicabilidad; a) las exigencias previstas en las NIIF que tratan temas y circunstancias similares y con clara relación, b) los criterios, definiciones, medición establecidos para los estados financieros en el Marco Conceptual.

Al aplicar los juicios señalados en los párrafos anteriores, podrá ser válido considerar los lineamientos de otras instituciones rectoras de normas contables, prácticas, pronunciamientos y literatura similar al Marco Conceptual, siempre que las mismas no generen conflicto con lo establecido en el párrafo anterior.

Uniformidad de las políticas contables

La entidad es responsable de seleccionar y aplicar las políticas contables de manera constante y uniforme para eventos, condiciones y transacciones que sean similares, exceptuando los casos que una NIIF específica permita o requiera categorías o situaciones para las que resulte prudente la aplicación de políticas diferentes.

Cambios en las políticas contables

El cambio de las políticas contables será válido en los siguientes casos; a) es requerido por una NIIF, b) se requiere por parte de los estados financieros información más relevante y fiable sobre eventos, condiciones o transacciones específicas que afectan la situación financiera o los flujos de efectivo.

Situaciones que no significan cambios en las políticas contables; a) la aplicación de políticas contables aplicables a ciertas condiciones, eventos o transacciones muy diferentes a las usualmente aplicadas, b) la aplicación de una política diferente por tratarse de eventos, condiciones o transacciones no ocurridas con anterioridad o que en su momento carecían de materialidad²³.

Aplicación por primera vez que consiste en una revaluación

La aplicación por primera vez de la revaluación de conformidad con la *NIC 16; Propiedades, Planta y Equipo*, o la *NIC 38; Activos Intangibles*, es un cambio de política contable tratado como una revaluación, que debe aplicarse en sustitución de las disposiciones de la presente Norma.

²³ Materialidad (o importancia relativa) Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

Aplicación de los cambios en políticas contables

Sujeto a los lineamientos establecidos referentes a las limitaciones de la aplicación retroactiva; a) se registrará el cambio en una política contable cuando se deriva de la aplicación inicial de una NIIF de conformidad con las disposiciones transitorias, en caso de existir, b) cuando se realiza un cambio en una política contable por la aplicación inicial de una NIIF que no incluye disposición transitoria aplicable o por ser una decisión voluntaria; aplicará el cambio de manera retroactiva.

De conformidad con la finalidad de la presente Norma, la aplicación anticipada de una NIIF no está considerado un cambio voluntario en una política contable. Cuando la entidad opte por el cambio de una política contable, el cambio será registrado contablemente y será revelado como una modificación voluntaria de una política contable.

Aplicación retroactiva

Sujeto a los lineamientos que limitan la aplicación retroactiva²⁴, una política contable que se aplica retroactivamente de acuerdo con los párrafos anteriores; la entidad debe ajustar los saldos iniciales de cada uno de los elementos afectando el patrimonio para el periodo anterior más antiguo que se tiene registrado, revelando la información de los importes comparativos para cada periodo presentado previamente, considerando como si la política contable hubiese sido siempre aplicada.

Limitaciones a la aplicación retroactiva

En los casos que la aplicación retroactiva resulte obligatoria, el cambio de la política contable se realizará retroactivamente, salvo que resulte impracticable determinar los cambios y sus implicaciones. En los casos comentados en este párrafo, la entidad

²⁴ Consiste en aplicar la nueva política contable a transacciones, otros eventos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales del periodo más antiguo que resulte aplicable, pudiendo incluso ser el mismo periodo corriente; efectuando los ajustes a los saldos de inicio de cada elemento del patrimonio que resulte afectado con dicha modificación. Cuando resulte impracticable determinar el efecto acumulado, incluso para el periodo corriente; la entidad llevará a cabo la información comparativa de manera prospectiva²⁵, considerando la fecha antigua más actual que resulte practicable.

Información a revelar

Deberá ser revelado cualquier cambio en una estimación contable con efectos en el periodo corriente o que se espera sean producidos en algún periodo futuro, salvo que resulte inaccesible su determinación, debiendo ser revelado incluso este hecho.

Errores

En ocasiones surgen en el proceso de valorar o presentar los estados financieros, recordando que la información financiera que contiene errores no cumple con las NIIF, sean estos materiales como inateriales; cuando se cometieron con intencionalidad, para conseguir una determinada presentación de sus resultados financieros, de su rendimiento o de sus flujos de efectivo.

La corrección de los errores descubiertos en el periodo corriente debe realizarse con anticipación a la autorización y emisión de la información financiera. Los errores materiales comúnmente se identifican hasta un periodo o más posteriores, en tales casos

²⁵ La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste respectivamente en:

(a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros eventos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y en
(b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el ejercicio corriente y los futuros, afectados por dicho cambio (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

los errores cometidos se deberán corregir en la información comparativa de los ejercicios posteriores. Sujetándose a las limitaciones de la reexpresión retroactiva, los errores materiales de periodos anteriores se corregirán retroactivamente en la fecha que fueron descubiertos considerando lo siguiente: a) reexpresando los datos comparativos anteriores afectados por el error, b) cuando el error ocurrió previo al periodo más antiguo por el que se presenta información, se reexpresan los saldos iniciales de los informes financieros de dicho periodo.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

Deberá realizarse la corrección mediante la reexpresión retroactiva, exceptuando los casos en los que no sea factible determinar el efecto en cada periodo anterior o el efecto acumulado del error en la fecha reciente. En el caso que resulte impracticable determinar el efecto acumulado en el periodo actual; la entidad procederá a corregir el error de manera prospectiva, partiendo de la fecha más antigua que sea posible realizar la corrección. El efecto de la corrección de un error generado en ejercicios anteriores no podrá ser incluido en el ejercicio en el que se descubre el hecho, por lo que la información disponible de periodos anteriores deberá ser objeto de reexpresión tan antiguamente como resulte factible hacerlo.

Información a revelar acerca de errores de ejercicios anteriores

La información mínima a revelar debe incluir lo siguiente: a) naturaleza del error ocurrido en periodos anteriores, b) monto por ajustar en cada uno de los periodos anteriores, c) valor del ajuste en cada partida del estado financiero afectado, d) ajuste a la ganancia por acción conforme a la *NIC 33; Ganancias por acción*, e) cuando resulte impracticable el ajuste en algún periodo anterior; explicación de las circunstancias que originaron el error y fechas en las que se originó el mismo.

Caso Práctico NIC 8; Políticas contables, cambios en estimaciones y errores

La empresa Almacenes de Chile, S.A. Inició actividades en el mes de enero de 2xx1, registrando las siguientes operaciones comerciales: a) ventas por 5,250 con una utilidad neta 469, b) fue aplicado el método UEPS para valorar sus inventarios, c) para efectos tributarios fue aplicado el método PEPS, d) en el año 2xx2, la gerencia decide formalizar su política de inventarios conforme a la *NIC 2; Inventarios* optando como política el PEPS.

Tabla 8. Inventarios y estados financieros aplicando el método UEPS. Fuente: (Ferrer., 2012, págs. IV-5).

Compras en el Año 1			
Mes	Unidades	c/u	S/.
Ene.	100	5	500
Mar.	200	6	1,200
Jul.	180	8	1,440
Set.	80	10	800
	560		3,940

Consumos en el Año 1 (UEPS)			
Mes	Unidades	c/u	S/.
Set.	80	10	800
Jul.	180	8	1,440
Mar.	90	6	540
	350		2,780

Existencias finales (31 Dic. Año 1)			
Mes	Unidades	c/u	S/.
Ene.	100	5	500
Mar.	110	6	660
	210		1,160

Estado de Situación Financiera 31 de diciembre Año 1			
Activo		Pasivo y patrimonio	
Varios activos	3,840	Varios pasivos	1,830
Existencias	1,160	Capital	3,000
		Resultados acumulados	170
	<u>5,000</u>		<u>5,000</u>

Estado de resultados 1º de enero al 31 diciembre Año 1	
Ventas netas	5,250
Costo de ventas	(2,780)
	2,470
Gastos operativos (*)	(1,935)
	535
Impuesto a la Renta	(365)
Utilidad neta	170

La entidad decidió inicialmente valorar su inventario con el método PEPS, generando un costo más elevado, al quedar las existencias valoradas en el estado financiero a su valor más antiguo; lo que en economías con cambios constantes de precios genera mayor costo, y menor valoración de inventarios en libros.

Tabla 9. Cambio en la política contable y corrección. Fuente: (Ferrer., 2012, págs. IV-6).

Recálculo del costo de venta y existencias en el Año 1 por cambio de método				a) Ajuste en Año 2	
Consumos en el Año 1 (PEPS)					
Mes	Unidades	c/u	S/.		
Ene	100	5	500		
Mar.	200	6	1,200		
Jul.	50	8	400		
	350		2,100		
Existencias finales (31 Dic. Año 1)					
Mes	Unidades	c/u	S/.		
Jul.	130	8	1,040		
Set.	80	10	800		
	210		1,840		
Efecto en el costo de ventas y existencias en Año 1 por cambio de método					
Concepto	UEPS	PEPS	Diferencia		
Costo de ventas (350 Unidades)	2,780	2,100	(680)		
Existencias (210 Unidades)	1,160	1,840	680		
				Estado de Situación Financiera	
				31 de diciembre Año 1	
				Activo	Pasivo y patrimonio
				Varios activos	Varios pasivos 1,830
				Existencias 1,840	Capital 3,000
					Resultados acumulados 850
				5,680	5,680
				Estado de resultados	
				Del 1 de enero al 31 de diciembre del Año 1	
				Ventas netas	5,250
				Costo de ventas	(2,100)
					3,150
				Gastos operativos (*)	(1,935)
					1,215
				Impuesto a la Renta	(365)
				Utilidad neta	850

Es muy evidente el impacto en el resultado integral al aplicar una política contable diferente; un inventario con mayor valor y un costo menos cuantioso, que impacta tanto en la situación financiera de la empresa, como en su resultado o utilidad neta.

NIC 10 Hechos posteriores a la fecha del balance

Objetivo y Alcance

La presente Norma prescribe los siguientes hechos; a) los casos en el que la entidad deberá realizar ajuste a los estados financieros debido a hechos que se

generaron posteriormente al periodo contable que se informa, b) la información a revelar en los estados financieros respecto a hechos que se generaron posteriormente; al periodo contable que se está informando²⁶. La misma Norma señala que la entidad no deberá generar sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, cuando los hechos ocurrieron posteriormente al periodo que se informa, por no ser aplicable la referida hipótesis (IAS 10 Eventos después del Período de Reporte, 2005).

Esta Norma es de aplicación obligatoria al registro contable y a la revelación de información que corresponde a hechos ocurridos en forma posterior al periodo contable del periodo que se informa.

Reconocimiento y medición

Hechos ocurridos después del periodo que implican ajuste

La entidad deberá ajustar los valores reconocidos en los estados financieros por hechos que se generaron posteriormente al periodo que se informa cuando se presenten los siguientes casos; a) una resolución judicial que impone obligaciones a la entidad, que corresponden al periodo contable que se informa, ajustando en su caso la provisión efectuada con anterioridad de conformidad con la *NIC 37; Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, no debiendo la entidad limitarse a la revelación de la obligación, en el entendido que la resolución proporciona información suficiente para

²⁶ Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Dos tipos de sucesos pueden identificarse: (a) aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste); y (b) aquellos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste) (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

su valoración, b) se conozca información que haga evidente la pérdida de valor de un activo, o en su caso requiera ajustarse por su materialidad; como la quiebra de un cliente importante, la pérdida de valor de los inventarios, etc.

Hechos ocurridos después del periodo que no requieren ajuste

En algunos casos, la entidad conoce hechos o circunstancias posteriores al periodo contable sobre el que se está informando, y que debido a su materialidad no implican ajuste, como en los siguientes casos; a) reducción del valor de mercado de ciertas inversiones, b) el deterioro del valor razonable cuando se presenta por circunstancias propias del periodo posterior. En algunos casos, dependiendo de la materialidad de los hechos, podría ser necesario revelar las circunstancias.

Dividendos

En los casos que la entidad acuerde la distribución de dividendos conforme a la *NIC 32; Instrumentos Financieros*, en forma posterior al periodo que se informa, no se reconocerá el pasivo por esa circunstancia en el entendido que no prevalece la obligación en ese momento. Los dividendos serán revelados en las notas correspondientes a los estados financieros de conformidad con la *NIC 1; Presentación de Estados Financieros*.

Hipótesis de negocio en marcha

No se elaborará la información financiera de la entidad sobre la hipótesis de negocio en marcha, cuando la gerencia en forma posterior al periodo contable, manifieste la intención de liquidación, o cesar las actividades, existiendo opciones alternas para proseguir con el negocio, salvo que existan hechos decisivos que obligan a un cambio fundamental en los registros contables, en vez de un solo ajuste a los valores reconocidos utilizando la base de registro contable original.

Información a revelar

Será revelada la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, mencionando el nombre de quien autoriza el hecho. Cuando los propietarios del negocio u otros funcionarios o personas tengan poder para modificar la información financiera publicada, deberá ser revelado este hecho para conocimiento de los usuarios de la información.

Caso Práctico NIC 10; Hechos posteriores

La empresa Muebles Decorativos de Chile, S.A. recibe la información financiera para su presentación y autorización ante el Consejo de Administración con fecha 12 de marzo de 2xx1. El consejo procede a la aprobación de los estados financieros el día 26 de marzo del mismo año, quedando a disposición de los propietarios y otros interesados con fecha 1 de abril. El 10 de marzo del 2xx1 fue identificado un deterioro en los inventarios con valor de 170,000 pesos, que no fue conocido previamente.

Figura 6: Corrección, por deterioro de los inventarios. Fuente: (Ayala, 2014, págs. IV-13).

X		DEBE	HABER
65	OTROS GASTOS DE GESTIÓN	170,000	
	659 Otros Gastos de gestión		
20	MERCADERÍAS		170,000
	201 Mercaderías manufacturadas		
	<i>x/x Por el ajuste de las existencias para corregir el evento posterior.</i>		

Como se sobreentiende, los saldos de las cuentas del Estado de Situación Financiera, y el Resultado Integral, deberán corregirse para reconocer el movimiento contable que por sus características requirió el ajuste correspondiente. En su caso, las cuentas de impuestos por pagar, dividendos y demás similares requieren de la adecuación respectiva.

Módulo 2: Inversiones y consolidación

Contenidos:

NIC 27 Estados Financieros consolidados y combinación de negocios

Objetivo y Alcance

Esta Norma prescribe lo concerniente a los requerimientos de información a revelar y la aplicación de registros contables para las inversiones en subsidiarias, empresas asociadas y negocios conjuntos; para las entidades que preparan información financiera de manera separada (NIC 27 Estados Financieros Separados, 2013).

Su aplicación comprende los registros contables por las inversiones en subsidiarias, empresas asociadas y negocios conjuntos, cuando la entidad ha optado por formular estados financieros de manera separada, o bien está obligada por requerimientos de orden local. La Norma no establece expresamente el tipo de entidades que deben elaborar información financiera de manera separada, su aplicación es para aquellas entidades que elaboran estados financieros separados apegados con los lineamientos y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Preparación de estados financieros separados

La estructura de elaboración está en función a las Normas Internacionales que resulten aplicables, exceptuando los siguientes casos; a) cuando se registra al costo, b) por los casos previstos en la NIIF 9; Instrumentos Financieros, c) cuando se utiliza el método de participación según la NIC 28; Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.

Mismo tratamiento contable para cada categoría de inversión

Las inversiones registradas contablemente al costo o mediante el método de participación deben ser tratadas de conformidad con la *NIIF 5; Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, cuando se clasifiquen de esa manera, no debiendo modificar la medición a las inversiones registradas conforme a la *NIIF 9; Instrumentos Financieros*.

Cuando la entidad opte conforme a la *NIC 28; Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, medir las inversiones en asociadas a su valor razonable, registrará contablemente las mismas como si se tratase de estados financieros separados²⁷. Cuando una empresa controladora cese su actividad de inversión o se incorpore a la misma; registrará contablemente el cambio en la misma fecha de cese.

Dividendos provenientes de una combinación de negocios

Serán reconocidos en el periodo del estado financiero separado, referente a la fecha establecida como derecho de recibirlos, excepto que la entidad elija el método de participación; en cuyo caso el dividendo²⁸ se reconoce como una disminución del valor en libros de la inversión respectiva.

Si la empresa controladora decide establecer una nueva estructura mediante la creación de una nueva entidad de control, se requiere satisfacer los siguientes requerimientos; a) el control de la nueva entidad se obtiene al emitir instrumentos de patrimonio en sustitución de los instrumentos actuales, b) los activos y pasivos de la

²⁷ Estados financieros separados son los presentados por una entidad en los que dicha entidad puede optar, sujeta a los requerimientos de esta Norma, por contabilizar sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, bien al costo, de acuerdo con la NIIF 9 Instrumentos Financieros, o utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos (NIC 27 Estados Financieros Separados, 2013, pág. Definiciones).

²⁸ Distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje de capital (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

nueva entidad son los mismos antes y posteriormente a la reorganización, c) los propietarios de la nueva entidad y los actuales del grupo original mantienen la misma proporción de participación relativa en el patrimonio del nuevo grupo, antes y posteriormente a la reorganización.

Información a revelar

Cuando la empresa controladora opte por elaborar estados financieros separados, en vez de preparar estados financieros consolidados²⁹, deberá revelar lo siguiente; a) afirmación de que los estados financieros son separados; aplicando la excepción que permite no llevar a cabo la consolidación, i) nombre, domicilio principal en el que se desarrollan las actividades, ii) entidad responsable de la elaboración de los estados financieros consolidados para uso público, elaborados conforme a lo establecido por las NIIF, iii) domicilio donde se puede obtener información sobre los estados financieros consolidados, b) listado de inversiones con importancia material; realizadas en negocios conjuntos, subsidiarias o empresas asociadas; i) nombres de las empresas participadas, ii) domicilio principal de las participadas, iii) proporción de inversión en la propiedad de las participadas y en las acciones con derecho a voto, c) descripción del método aplicado para el registro de las inversiones mencionadas en este párrafo.

Caso Práctico NIC 27; Estados Financieros Separados

²⁹ Estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica (NIC 27 Estados Financieros Separados, 2013, pág. Definiciones).

Figura 7: Cuadro sinóptico; estados financieros consolidados y separados. Fuente: (Yauri, 2016, pág. 8).

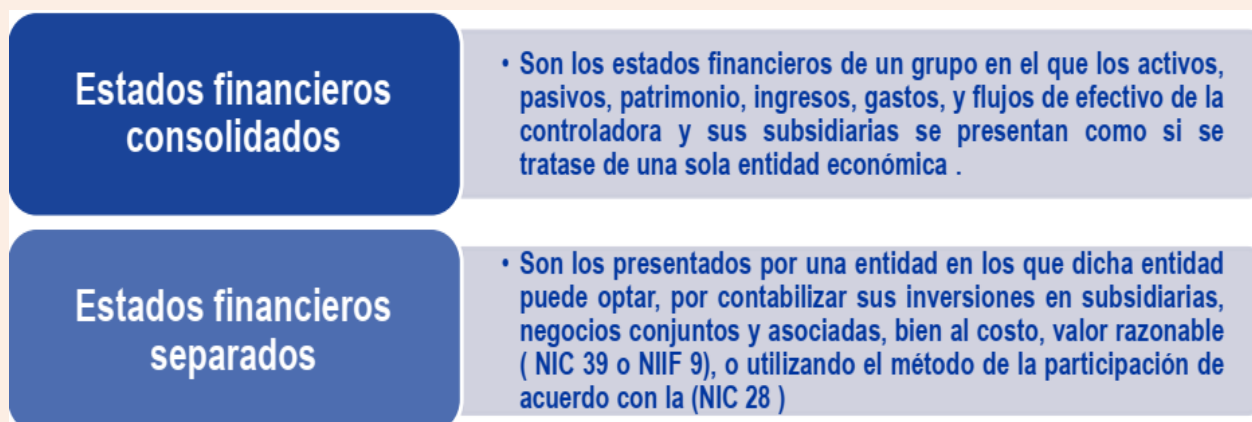
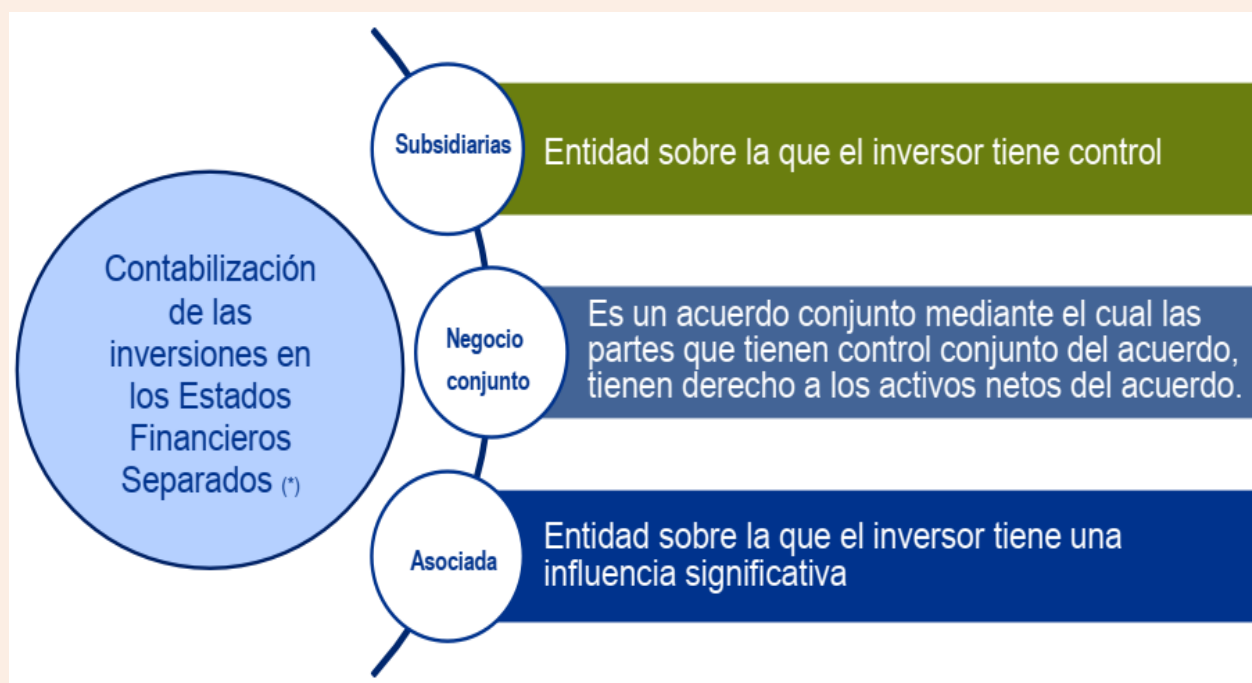


Figura 8: Cuadro sinóptico; registro contable de los estados financieros separados. Fuente: (Yauri, 2016, pág. 9).



NIC 28 Inversiones en empresas coligadas

Objetivo y alcance

Tiene como principal finalidad; establecer los lineamientos contables referentes a las inversiones realizadas en asociadas³⁰, estableciendo los requerimientos de información que resultan necesarios en la implementación del método de participación, y el registro contable de inversiones en asociadas y negocios conjuntos³¹.

Resulta de aplicación obligatoria a todas las empresas inversoras que ejercen el control conjunto³² de una empresa participada o que ejercen una influencia significativa³³ sobre la misma (NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos, 2013).

Conceptualización de Influencia significativa

De conformidad con esta Norma se conceptúa como influencia significativa; cuando una empresa inversora es poseedora del 20% o más del patrimonio accionario con derecho a voto de la empresa participada. En contraparte no se considera que existe influencia significativa, cuando la inversora posee un porcentaje menor al 20% de los derechos de voto. Aun en los casos que existan inversores con participaciones superiores al 20%, no demerita el ejercicio de influencia de la empresa inversora poseedora del 20% referido.

³⁰ Una asociada es una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.

³¹ Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo.

³² Control conjunto es el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

³³ Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la participada, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de ésta (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

La influencia significativa de una empresa puede ser evidenciada considerando algunas de los siguientes supuestos; a) ostenta una representación en el consejo de la administración o similar, dentro de la entidad participada, b) cuenta con autoridad en procesos como implementación de políticas, distribución de dividendos, y similares, c) influye en negociaciones importantes entre la inversora y la participada, d) decide en la elección o reemplazo de directivos, e) es conocedor de información técnica clave de la participada.

Para comprobar la potencial influencia significativa, será necesario determinar si la existencia de votos potenciales contribuye verídicamente a la existencia de influencia significativa. Se entiende que la empresa pierde influencia significativa cuando no tiene el poder para influir decisivamente en temas de operación, de política de negocios o políticas financieras.

Se entiende que una empresa pierde la influencia significativa; cuando está imposibilitada para tomar decisiones de las señaladas en el párrafo anterior, incisos a) a e) o aún sin haber cambios en los niveles de propiedad del patrimonio accionario se presentan situaciones externas que imposibiliten al inversor su intervención, como el caso de orden de autoridad que restrinja su participación o por restricción de atribuciones mediadas por convenio contractual.

Método de la participación

De conformidad con el método de participación³⁴; el reconocimiento y registro contable en la contabilidad del inversor de una inversión en negocio conjunto, debe

³⁴ El método de la participación es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor de los activos netos de la participada. El resultado del periodo del inversor incluye su

registrarse al costo y el mismo será posteriormente actualizado con incrementos o decrementos que serán reflejados en el resultado del periodo que corresponda, en la cuenta de inversión de la participada. Los cambios descritos, pueden ser generados por revaluaciones en el activo inmovilizado y por las diferencias cambiarias de la moneda extranjera.

El inversor debe reconocer en sus estados financieros, la parte proporcional del resultado de la participada. Sin embargo, la *NIIF 9; Instrumentos Financieros* no es de aplicación a las inversiones en asociadas o negocios conjuntos, que deben ser registrados contablemente de acuerdo con el método de participación aquí comentado.

Cuando una inversión en una asociada o negocio conjunto sea clasificada como mantenida para la venta según lo establecido en la *NIIF 5; Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, la participación referida se registrará contablemente como un activo no corriente.

Aplicación del método de la participación

En todos los casos que una empresa que ejerce control conjunto o una influencia significativa sobre una empresa participada, se llevará a cabo el registro contable por parte de la misma; como una inversión o negocio conjunto, que se fundamentará en el método de la participación, exceptuando los casos que se describen a continuación.

Excepciones de la aplicación del método de la participación

Las entidades controladoras exceptuadas de la preparación de estados financieros consolidados, no están requeridas para aplicar el método de la participación por sus

participación en el resultado del periodo de la participada, y el otro resultado integral del inversor incluye su participación en el otro resultado integral de la participada (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

inversiones en asociadas o negocios conjuntos, incluyendo a las empresas que cumplan la totalidad de los requisitos siguientes; a) se trata de una empresa participada o parcialmente participada y todos sus accionistas fueron informados de la no aplicación del método de la participación, no manifestando objeción alguna, b) los instrumentos patrimoniales de la entidad no están negociados en mercados públicos, c) la empresa no se encuentra registrada en organización reguladora de emisión de instrumentos en mercados públicos, d) la empresa controladora u otra controladora intermedia presenta estados financieros en disponibles al público y se formulan de conformidad con las NIIF, y por lo cual las empresas subsidiarias son consolidadas o medidas a su valor razonable con ajustes en resultados de acuerdo con la *NIIF 10; Estados Financieros Consolidados*.

Clasificación como mantenido para la venta

Las empresas aplicarán la *NIIF 5; Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*, a las inversiones realizadas en negocios conjuntos que reúnan todos los requisitos para esa clasificación. Cuando las inversiones en asociadas o negocios conjuntos fueron clasificadas anteriormente como mantenidos para la venta³⁵ y dejen de satisfacer en algún momento esas condiciones, serán reclasificados para su tratamiento contable utilizando el método de la participación de forma retroactiva; a partir de la fecha en la que se clasificó como mantenida para la venta. Los estados financieros que transcurrieron desde que fue considerada la inversión como mantenida para la venta, deberán modificarse cada uno de ellos.

³⁵ Aquellos activos financieros no derivados que se designan específicamente como disponibles para la venta, o que no son clasificados como (a) préstamos y partidas a cobrar (b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento o (c) activos financieros contabilizados al valor razonable con cambios en resultados (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

Desclasificación del uso del método de la participación

La empresa discontinuará el uso del método de la participación, en la fecha que su inversión ya no sea en negocio conjunto o asociada, considerando lo siguiente; a) cuando la inversión sea considerada subsidiaria, aplicando a partir de esa fecha lo establecido en la *NIIF 3; Combinaciones de Negocios*, y *NIIF 10; Estados Financieros Consolidados*, b) cuando se trate de activos financieros en la participación retenida; la empresa medirá nuevamente la inversión a valor razonable en la fecha del reconocimiento inicial como activo financiero, según la *NIIF 9; Instrumentos financieros*. Las diferencias determinadas se reconocerán en el resultado del periodo, considerando las diferencias siguientes; i) el valor razonable de la inversión y el monto de la disposición en la asociada o negocio conjunto, ii) valor en libros de la inversión a la fecha de la inaplicación del método de la participación, c) la interrupción del método de la participación dará como resultado la reversión del registro contable de los valores reconocidos con anterioridad.

La interrupción del método de la participación generará que si fueron registradas pérdidas o ganancias en ejercicios anteriores, las mismas deberán ser reclasificadas en el periodo contable en el que se llevó a cabo la desaplicación del método de la participación.

Cambios en la participación en la propiedad

Cuando la participación realizada en una asociada o negocio conjunto se reduce sin perder la inversión, y sigue clasificada como negocio conjunto; la empresa reclasificará al resultado del periodo el monto de las pérdidas o ganancias que fueron

reconocidas en ejercicios anteriores relacionados con la reducción en la participación social en la fecha de disposición de los activos o pasivos relacionados.

Procedimientos del método de la participación

Cuando participe un grupo inversor en una asociada o negocio conjunto, la participación será la sumatoria de las participaciones en el negocio conjunto. Deberán ignorarse para este propósito las participaciones provenientes de otras asociadas que forman parte del grupo inversor. Para efectos de del método de participación, se utilizarán como referencias el resultado integral y los activos netos en propiedad para la aplicación del método de la participación, que se encuentran reconocidos en los estados financieros.

Las pérdidas y ganancias que proceden de operaciones ascendentes y descendentes en las que se involucran activos que no constituyen el objeto del negocio, como se define en la *NIIF 3; Combinación de Negocios*, entre una empresa; se reconocerán en la información financiera en la proporción de las participaciones en la misma asociada con otros inversores no relacionados con el primero.

Las transacciones ascendentes son operaciones similares a la venta de activos, efectuadas entre asociadas y el conjunto inversor; las transacciones descendentes son las que se efectúan del inversor a sus empresas asociadas, en las que es eliminada la participación en las ganancias y pérdidas del negocio en conjunto.

En los casos que las transacciones descendentes muestren evidencias de disminución en el valor neto realizable de los activos en venta, o incluso como objeto de aportación, y se determine deterioro de valor; las pérdidas serán reconocidas por el inversor. Cuando las pérdidas o ganancias provenientes de la aportación de activos no monetarios que no integran la finalidad del negocio como lo define la *NIIF 3; Combinación*

de Negocios, y generan una participación en el capital de la asociada, se registrarán contablemente como transacciones descendentes, excepto que la aportación no tenga finalidad comercial, como lo define la *NIC 16; Propiedades, Planta y Equipo*.

Cuando la aportación no tiene objeto comercial, la pérdida o ganancia estará considerada como no realizada, excepto que la empresa inversora reciba además de una participación social, activos no monetarios, situación en la que reconocerá en su totalidad la pérdida o ganancia en el periodo, derivado de la aportación monetaria y de los activos monetarios y no monetarios recibidos en contraprestación.

Las ganancias o pérdidas no realizadas serán eliminadas aplicando el método de la participación y no serán reflejadas como pérdidas o ganancias en el estado de situación financiera consolidado.

Las pérdidas o ganancias provenientes de transacciones descendentes que involucran activos que integran la finalidad del negocio en los términos de la NIIF 3; entre empresas inversora y asociadas; serán reconocidas en su totalidad en el estado de situación financiera del inversor.

La inversión será registrada contablemente utilizando el método de la participación, desde la fecha en el que se formaliza el negocio conjunto o se acordó la asociación. A partir de la fecha de adquisición de la inversión, las diferencias registradas entre el costo de la inversión y la determinación del valor razonable de los activos y pasivos identificables de la participada, se registrarán contablemente considerando los aspectos siguientes; a) la plusvalía derivada de una empresa asociada o un negocio conjunto será incluida en la inversión, no siendo factible la amortización de la misma, b) el posible excedente entre el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables

de la participada sobre el costo invertido; será considerado un ingreso en el resultado del periodo del negocio conjunto o asociada en el que se lleva a cabo la inversión.

Se llevarán a cabo los ajustes en el resultado del periodo referido en el párrafo anterior, para reflejar contablemente y de manera razonable la depreciación de los activos sujetos a la misma, en su caso también será necesario la determinación de posibles pérdidas por deterioro y determinación de la plusvalía³⁶ en los activos inmovilizados.

Estados financieros utilizables para aplicar el método de la participación.

Serán utilizados los estados financieros más recientes con los que cuente la asociada o en el negocio conjunto. Cuando exista información financiera por parte de la asociada o negocio conjunto y no concuerden por sus fechas de preparación; se elaborará para el uso referido estados financieros recientes a la misma fecha, excepto que resultara imposible su preparación a alguna de las partes.

Cuando la información financiera comentada en el párrafo anterior que serviría de base para la aplicación del método de participación esté referidas a fechas diferentes a las que presenta la empresa inversora, deberán realizarse los ajustes necesarios para incluir todas las transacciones y eventos de importancia ocurridas en las fechas conciliadas.

En ninguno de los casos la diferencia entre las fechas de preparación de la información podrá ser mayor a los tres meses. La duración de los ciclos contables, así como las diferencias entre los periodos de cierre deberán ser iguales en todos los casos. La preparación de la información financiera que dará como resultado los estados financieros de la inversora y la asociada o negocios conjuntos; deberá aplicar políticas

³⁶ Beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

contables sobre bases consistentes y uniformes para transacciones y otro tipo de eventos que reflejen condiciones similares.

Cuando una asociada o negocio conjunto aplican políticas y procedimientos contables desemejantes a los que aplica la inversora en circunstancias similares, se deberán realizar ajustes a la información financiera de la asociada o negocio conjunto, para corresponderlos o semejarlos a los utilizados por la inversora, previo a la aplicación del método de la participación.

En el supuesto que un negocio conjunto o una empresa asociada mantienen en circulación acciones de tipo preferencial que les otorgan derechos acumulativos, y han sido clasificadas como patrimonio; la empresa inversora realizará ajuste por el equivalente de los dividendos de dichas acciones, sin menoscabo que hubiesen sido acordados o no a la fecha de inversión.

En ocasiones las pérdidas acumuladas de una asociada o negocio conjunto pueden exceder al equivalente de su participación. Sin embargo, la empresa inversora en la aplicación del método de la participación no reconocerá su participación en dichas pérdidas, asignando como participación el monto de la inversión realizada.

El monto de las pérdidas reconocidas de acuerdo con el método de la participación, que excede al valor de la inversión, se aplicará a los demás componentes de la inversión, en orden inverso a su importancia en caso de liquidación.

En el supuesto que la participación de la inversora se disminuya a cero, las pérdidas seguirán manteniéndose y se procederá a reconocer un pasivo, en la magnitud que la entidad está incurriendo en obligaciones de tipo legal, o se consideren implícitas, o ya se hubiesen generado pagos por cuenta de la asociada o negocios conjunto. Si la asociada o negocio conjunto genera ganancias con posterioridad, se procederá a

reconocer su participación en ellas; posteriormente a que las citadas ganancias iguallen el monto de las pérdidas no reconocidas.

Pérdidas por deterioro del valor

Posteriormente a la aplicación del método de la participación y el reconocimiento de las posibles pérdidas de la asociada o negocio conjunto comentadas en el capítulo anterior; la empresa inversora deberá aplicar lo que se establece en el siguiente subcapítulo para verificar la posibilidad que ha ocurrido o no deterioro de valor en la inversión neta realizada. Los requerimientos de la NIIF 9 son de aplicación a las inversiones que no forman parte integrante de la inversión neta comentada en este capítulo.

Evidencias del deterioro de valor en la inversión

Se considera que se ha producido pérdida por deterioro de valor en una asociada o negocio conjunto cuando se recaba evidencia de dicho deterioro, posteriormente al reconocimiento inicial de la misma inversión neta.

Una evidencia objetiva del deterioro de la inversión debe incluir aspectos observables y verificables como los que se mencionan a continuación; a) problemática financiera con cierto grado de significancia, b) incumplimientos reiterados por parte de la asociada o negocio conjunto que recaen como infracciones contractuales, c) las dificultades y problemáticas de la asociada la obligan a otorgar concesiones que no se plantean en circunstancias normales, d) se percibe la posibilidad de quiebra o de una reestructuración financiera, e) existe evidencia de la disminución del mercado activo atribuibles a las dificultades financieras.

Disminución o desaparición gradual de un mercado activo, atribuibles a la baja de instrumentos patrimoniales en algún mercado público, que pueden representar evidencia del deterioro de valor. Crecimiento en el nivel de riesgo crediticio o disminución del valor razonable de la asociada o negocio conjunto; sobre todo cuando estas circunstancias se generan de manera paralela.

Cambios significativos en el entorno económico, de mercado, legal o tecnológico que han repercutido de manera adversa en el desempeño productivo y en el patrimonio de la asociada o negocio conjunto. Incluso los efectos anteriores pudieron haber propiciado una disminución importante en el valor razonable de la inversión, en niveles de importancia que pueden avalar la evidencia del deterioro de valor.

Otros aspectos de la pérdida de valor

El deterioro de valor de la plusvalía que forma parte de la inversión no puede ser determinado en forma separada de ella como se menciona en la *NIC 36; Deterioro del Valor de los Activos*, por lo que la comprobación deberá llevarse a cabo mediante la aplicación de la *NIC 36; Deterioro del Valor de Activos*, considerando el valor total de la inversión por su valor en libros.

La empresa inversora determinará el valor en uso de la inversión considerando los siguientes elementos; a) identificando el valor presente de los flujos futuros que la asociada o negocio conjunto se espera generarán, b) determinación del valor presente de los flujos por concepto de dividendos que se espera recibir de la inversión. Utilizando los supuestos y elementos acertados se deberían obtener resultados muy similares. Los valores recuperables de la inversión deben ser determinados por cada asociada o negocio conjunto.

Estados financieros separados

Las inversiones en negocios conjuntos o empresas asociadas se registrarán contablemente en los estados financieros de la inversora, de manera separada; de conformidad con lo que establece la *NIC 27; Estados financieros Separados*.

Caso Práctico NIC 28; Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

La empresa ALFA, S.A. adquiere en el año 2015 el 30% de la participación accionaria de la entidad Beta, S.A., con un valor de 95,000 pesos chilenos. En la fecha de firma del acuerdo el patrimonio de Beta está constituido de la siguiente manera; a) Capital por 200,000 b) Reservas de capital 65,000. Al cierre contable del año 2015 se producen las siguientes variaciones en el patrimonio de la sociedad Beta, S.A.; a) Revaloración del activo inmovilizado por 10,000, b) Distribución de dividendos cargados a las reservas por 8,000, c) Las utilidades netas ascienden a un monto de 12,000

Figura 9: Registro contable de las variaciones en el patrimonio. Fuente: (Tributario Laboral.cl, 2005).

Inversión en asociada	\$3.000	
Reservas		\$3.000
Bancos e Inversiones	\$2.400	
Inversión en asociada		\$2.400
Inversión en asociada	\$3.600	
Utilidad en compañías asociadas		\$3.600

El registro contable refleja los movimientos generados por la inversión en empresas asociadas; por lo que se está aplicando la proporción del 30% a cada uno de los rubros que se incrementaron y que resultan a favor de la entidad ALFA, S.A.

NIIF 11 Acuerdos conjuntos

Objetivo y alcance

Los presentes lineamientos tienen como objetivo fundamental; establecer los requerimientos mínimos necesarios en la formulación y presentación de la información financiera, de las empresas que tienen una participación y forman parte integrante de acuerdos controlados, realizando operaciones conjuntas³⁷.

Para el cumplimiento del acuerdo conjunto, se requiere por parte de cada una de las partes involucradas; delimitar manifiestamente el tipo de acuerdo en el que se encuentran obligadas, ajustando para dicho efecto las obligaciones y derechos de las partes involucradas, para llevar a cabo el registro contable de los mismos de conformidad y en armonía con el tipo de acuerdo conjunto pactado (NIIF 11 Arreglos Conjuntos, 2013).

Acuerdos Conjuntos

Los acuerdos conjuntos, son convenios por medio de los cuales entre dos o varias partes ejercen el control, debiendo cumplir, entre otras con las siguientes particularidades, a) la obligación establecida entre las partes está mediada por un contrato, b) el acuerdo mencionado confiere a dos o más de los integrantes un control conjunto vinculado objeto del acuerdo.

Acuerdo Contractual

Existen diversos mecanismos para formalizar un acuerdo de manera contractual; que implica un cumplimiento de manera obligatoria, realizado por escrito y en ocasiones

³⁷ Un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo (NIIF 11 Arreglos Conjuntos, 2013, pág. Apéndice A).

fundamentados mediante mecanismos estatutarios que generan obligaciones y cumplimiento. En ocasiones los acuerdos son estructurados por medio de un *vehículo separado*³⁸ al acuerdo contractual; como la escritura constitutiva, los estatutos sociales e instrumentos similares.

Los acuerdos contractuales tienen la facilidad de establecer cláusulas específicas para cada uno de los sujetos en el acuerdo, que generalmente se refieren a los siguientes aspectos; a) intención duración y actividades a realizar por las partes, b) mecanismo para integrar a él o los miembros del consejo que vigilará el acuerdo conjunto, c) proceso a seguir para la toma de decisiones, forma de crear el derecho al voto, y nivel de control conjunto, d) montos por aportar u otros requerimientos, e) mecanismos para compartir los activos, pasivos, ganancias, gastos; relacionados con el acuerdo conjunto.

Control Conjunto

El control conjunto, es la distribución del control legalmente distribuido por acuerdo mutuo, requiriendo el acuerdo unánime de los tomadores de decisiones de las partes involucradas. Se considera como parte del control conjunto entre otros aspectos; a) la distribución del control, ante determinadas decisiones que por su relevancia demandan el consentimiento unánime de las personas que comparten dicho control, b) los integrantes o un grupo de ellos ejercen el control de manera colectiva, respecto a las situaciones o circunstancias que tienen un efecto significativo en los rendimientos del negocio, c) el control conjunto consta; cuando las decisiones sobre hechos relevantes obligan a que exista un acuerdo unánime por parte de los que ostentan el control, d) una

³⁸ Una estructura financiera identificable de forma separada que incluye entidades legalmente separadas o entidades reconocidas por estatuto, independientemente de si esas entidades tienen personalidad legal (NIIF 11 Arreglos Conjuntos, 2013, pág. Apéndice A).

de las características de un acuerdo conjunto; es que en forma individual nadie puede ejercer el control, de la misma manera que cualquiera de los integrantes podrá coartar que alguno o algunos de los integrantes pretenda controlar el acuerdo, e) el acuerdo puede considerarse conjunto, aun en los casos que todos los integrantes del acuerdo participan del control conjunto, pero no ejercen control conjunto, f) es necesario por parte de la entidad; requerir un juicio profesional que evalúe si los integrantes o una parte de ellos ejerce un control conjunto, considerando las circunstancias y hechos probatorios, g) la entidad deberá realizar nuevas evaluaciones a partir de cambios en su entorno que permitan evaluar la validez y vigencia del acuerdo conjunto.

Un acuerdo conjunto es la realización entre dos o más integrantes; de un negocio conjunto o una operación de manera conjunta. El tipo de acuerdo conjunto debe ser determinado por la empresa, porque depende del tipo y características de los derechos y obligaciones de las partes contratantes con respecto al acuerdo, para poder clasificarlo.

Operadores conjuntos, son las personas que ejercen un control conjunto respecto a los activos y pasivos de la empresa relacionados con el acuerdo.

Estados financieros de las partes de acuerdo conjunto

Operaciones conjuntas

En relación a la participación de una operación conjunta, cada uno de los operadores conjuntos; considerará en sus registros contables su participación en la propiedad del negocio u operación conjunta, considerando lo siguiente; a) los activos que se incluyen en la participación conjunta, b) pasivos que se incluyen en la participación conjunta, c) ingresos obtenidos por la entidad, producto del acuerdo conjunto, d) gastos generados, incluyendo los incurridos en las operaciones realizadas de manera conjunta.

El integrante de un acuerdo de participación conjunta; llevará a cabo el registro contable de los activos, pasivos, ingresos ordinarios, gastos de operación de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera que resulten aplicables a la participación en acuerdos conjuntos.

La empresa al adquirir participación de negocios en operaciones conjuntas con otras entidades aplicará lo concerniente a la *NIIF 3; Combinaciones de Negocios*, en la proporción de los acuerdos establecidos, revelando la información que exijan cada una de las Normas que resulten aplicables.

La contabilización de operaciones comerciales como venta, compra, adquisición de activos, incrementos de capital, y operaciones conjuntas se realizará conforme a su participación en el negocio o acuerdo conjunto considerando las NIIF que resulten aplicables al acuerdo de participación.

Negocios conjuntos

Los participantes en un negocio o acuerdo conjunto, deberán reconocer su participación como si se tratase de una inversión y se registrará contablemente aplicando el método de participación según lo establece la *NIC 28: Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, exceptuando que la empresa se encuentre eximida de la aplicación del método de participación, como se hace referencia en la norma referida.

Cuando un participante en un negocio o acuerdo conjunto no ejerce control sobre este; realizará el registro contable conforme a lo previsto por la *NIIF 9; Instrumentos Financieros*, excepto que la empresa influya significativamente en el negocios conjunto, en cuya circunstancia se procederá conforme a lo establecido en la *NIC 28; Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

Estados Financieros Separados

En los estados financieros que se formulan por separado, los operadores conjuntos o participantes de un negocio conjunto, registrará contablemente su participación conforme a lo siguiente; a) las operaciones conjuntas; conforme se ha explicado en el subcapítulo anterior negocios conjuntos, b) los negocios conjuntos; se apegarán a lo establecido en la *NIC 27; Estados Financieros Separados*.

En los estados financieros separados; cuando la entidad sea participe de un acuerdo conjunto, pero no ejerce el control conjunto sobre el mismo, procederá a registrar contablemente su participación de acuerdo con lo siguiente: a) las operaciones consideradas conjuntas, se registrarán por lo establecido en el subcapítulo anterior, b) los acuerdos claramente tipificados como negocios conjuntos; conforme a lo que establece la *NIIF 9; Instrumentos Financieros*, excepto que la influencia se considere significativa sobre la totalidad del negocio en conjunto, cuya circunstancia obligaría la aplicación de la *NIC 27; Estados Financieros Separados*.

Caso Práctico NIIF 11; Acuerdos conjuntos (diagramas).

Múltiples empresas colaboran con otras en el emprendimiento de proyectos, fabricación o ventas en beneficio mutuo. Para encontrarse dentro del alcance de esta Norma debe existir necesariamente un acuerdo y participación contractual, en el que las decisiones son tomadas proporcionalmente a las bases acordadas de común acuerdo. A continuación, se ilustra por medio de diagramas la forma de estructurar el negocio conjunto y los procedimientos generales que formalizan el acuerdo y negocio conjunto respectivamente.

Figura 10: Diagrama de la forma de estructurar un negocio conjunto. Fuente: (IFRS, 2013, pág. 8)

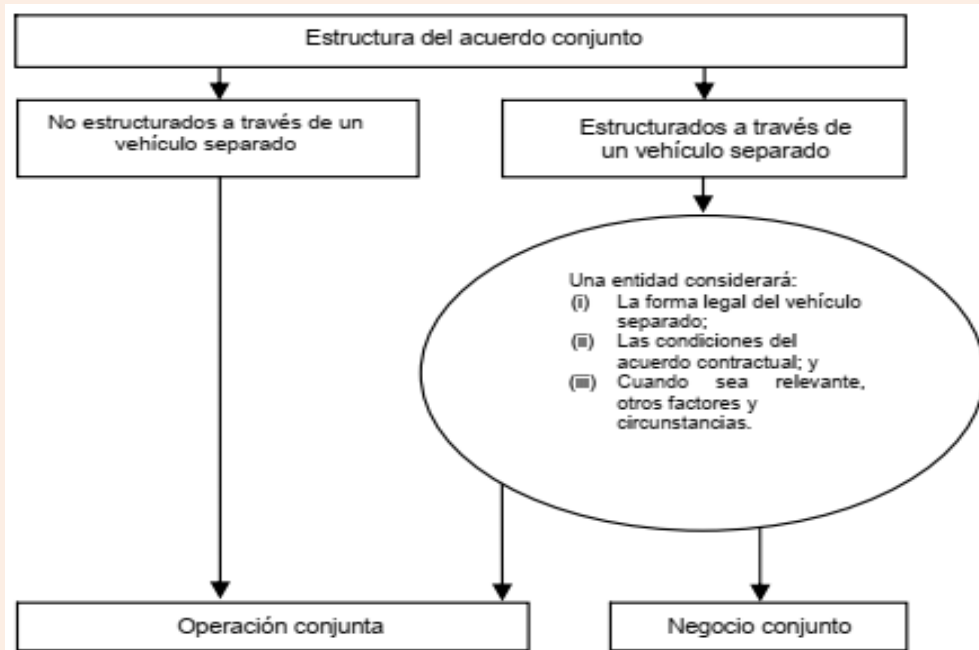
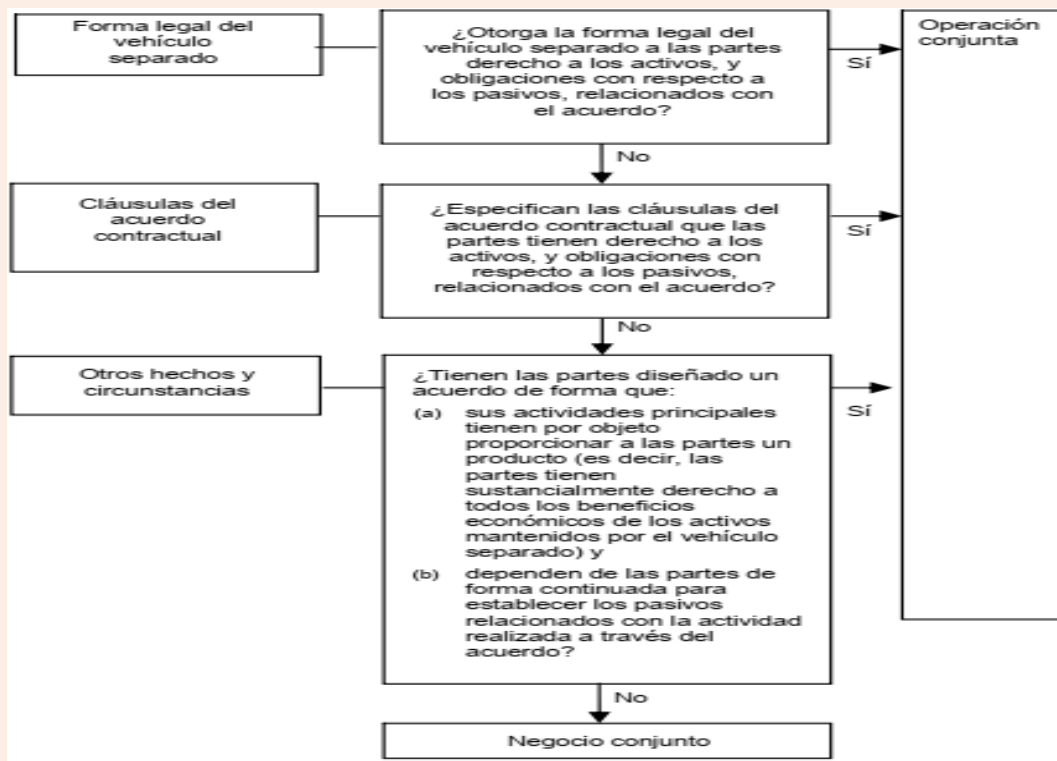


Figura 11: Diagrama que ilustra la generación de un negocio conjunto. Fuente: (NIIF 11 Arreglos Conjuntos, 2013, pág. 13)



NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas.

Objetivo y Alcance

Esta Norma asegura que la información financiera de la entidad contenga y revele los datos necesarios que manifiesten y posibiliten la correcta interpretación de la situación financiera y del resultado integral en el periodo que se está informando; poniendo de manifiesto la existencia de partes relacionadas³⁹, transacciones realizadas, saldos pendientes y compromisos pendientes de pago.

La aplicación de esta Norma incluye entre otros aspectos; a) identificar la relación y transacciones con las partes relacionadas, b) evidenciar los saldos pendientes, compromisos y grado de relación con otras entidades, c) identificar las circunstancias para revelar la información de los incisos anteriores, d) determinar la información que se requiere revelar de los estados financieros.

Las transacciones realizadas entre empresas intragrupo se deben someter a compensación⁴⁰, exceptuando las generadas entre la empresa de inversión y las subsidiarias, que deben medirse al valor razonable con variaciones a los resultados, en el proceso de consolidación de empresas del grupo (NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas, 2011).

³⁹ Una parte relacionada es una persona o entidad jurídica que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en esta Norma denominada “la entidad que informa”); (a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes señaladas en esta Norma (NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas, 2011, pág. Definiciones)

⁴⁰ La NIIF B-12; establece como objetivo determinar las normas relacionadas con la presentación, reconocimiento y compensación de los activos y pasivos financieros, en los estados de situación financiera de la entidad económica. La NIIF B-12 fue aprobada en diciembre de 2012 y su aplicación es obligatoria para los casos que proceda, en los ejercicios contables que se inicien a partir del 1º de enero de 2014. Su aplicación anticipada es permitida en los ejercicios que iniciaron a partir de enero de 2013 (v/lex , 2017).

Propósito de la información a revelar sobre partes relacionadas

El concepto de partes relacionadas en las actividades comerciales y los negocios en general, se han convertido en un término usual; empresas subsidiarias, empresas asociadas, y negocios conjuntos, son parte de un diccionario de prácticas comerciales a nivel global. En este tipo de transacciones la entidad inversora puede influir en las operaciones, las políticas financieras y comerciales por medio del concepto de control; sea como empresa controladora o en control conjunto.

La interacción entre las partes relacionadas puede alcanzar y tener efectos contundentes en los resultados y la situación financiera de la empresa, porque las partes relacionadas están posibilitadas a realizar operaciones que otras entidades que carecen de influencia y relación, no pueden llevar a cabo. Algunas empresas realizan negocios al costo entre partes relacionadas, o realizan operaciones por montos o cuantías imposibles entre empresas que carecen de relación.

Información a Revelar

Para todas las entidades

Será necesario revelar el nombre de las compañías subsidiarias y el de la controladora respectivamente. Si la controladora ni sus subsidiarias elaboran estados financieros consolidados de uso público, deberá revelarse también el nombre de la controladora más elevada que sí lo haga.

Con la intención que los usuarios de los estados financieros obtengan información relevante que les permita formarse juicios de los efectos producidos entre la relación de la entidad y sus partes relacionadas, deberá revelarse el grado y tipo de relación existente

y su grado de control. Sin menoscabo, que se hubiesen generado transacciones en el periodo entre las partes relacionadas.

La obligatoriedad de revelar el grado de relación entre las partes; controladora y subsidiarias, es en forma independiente a lo que establece y exige la *NIC 27; Estados Financieros Separados* y *NIIF 12; Información a revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.

La entidad deberá revelar las erogaciones para el personal, en calidad de remuneraciones al personal clave, la gerencia y en cada una de las siguientes categorías; a) salarios y otros beneficios a los empleados en el corto plazo, b) beneficios y gratificaciones post-empleo, c) cualquier remuneración o beneficio previsto a largo plazo, d) beneficios e indemnizaciones por terminación de la relación laboral, e) pagos que se fundamentan en acciones.

Servicios a personal clave de otra entidad

Cuando la entidad está recibiendo servicios provenientes de personal clave⁴¹ dependientes de la gerencia de otra entidad (entidad de gestión), no será necesario revelar lo señalado en el inciso anterior, cuando las compensaciones provienen de la propia entidad de gestión comentada, en caso contrario se revelará dicha información.

Además, si la entidad ha realizado otras transacciones con sus partes relacionadas⁴² en actividades previstas por los estados financieros, deberá revelarse la naturaleza y tipo de relación, saldos pendientes, y demás información para que los

⁴¹ Personal clave de la gerencia son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier director o administrador (sea o no ejecutivo) de esa entidad.

⁴² 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 (NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas, 2011, pág. Definiciones).

usuarios de la información estén posibilitados para comprender el grado de interacción entre las partes.

Información clave a revelar

La información descrita deberá contener como mínimo lo siguiente; a) monto de las transacciones, b) valor de los saldos pendientes y compromisos, c) plazos acordados y condiciones establecidas para garantizar las contraprestaciones, d) detalle de cualquier tipo de garantía otorgada o recibida, e) estimaciones por deudas de cobro dudoso entre las partes, f) gastos reconocidos atribuibles a las deudas de cobro dudoso entre las partes descritas.

Transacciones a revelar cuando se han generado entre partes relacionadas

Cuando se han realizado actividades entre partes relacionadas como las señaladas a continuación, deberán revelarse entre otras; a) compra venta de bienes, b) compra venta de inmuebles u otros activos, c) prestación o recepción de servicios, d) arrendamiento, e) transferencias por concepto de investigación y desarrollo, f) transferencias en relación y acuerdos sobre licencias, g) acuerdos de financiación, h) aportaciones de patrimonio en especie o efectivo, i) otorgamiento de garantías o avales, j) compromisos sujetos a sucesos futuros, incluyendo contratos.

Entidades relacionadas del gobierno

La entidad que informa estará relevada de informar los requerimientos de la información clave cuando se trate de transacciones entre partes relacionadas, compromisos, y saldos pendientes cuando se trate de lo siguiente; a) el gobierno cuando ejerce control o control conjunto o influencia significativa en la entidad que informa, b) otra entidad como parte relacionada en la que el mismo gobierno ejerce control.

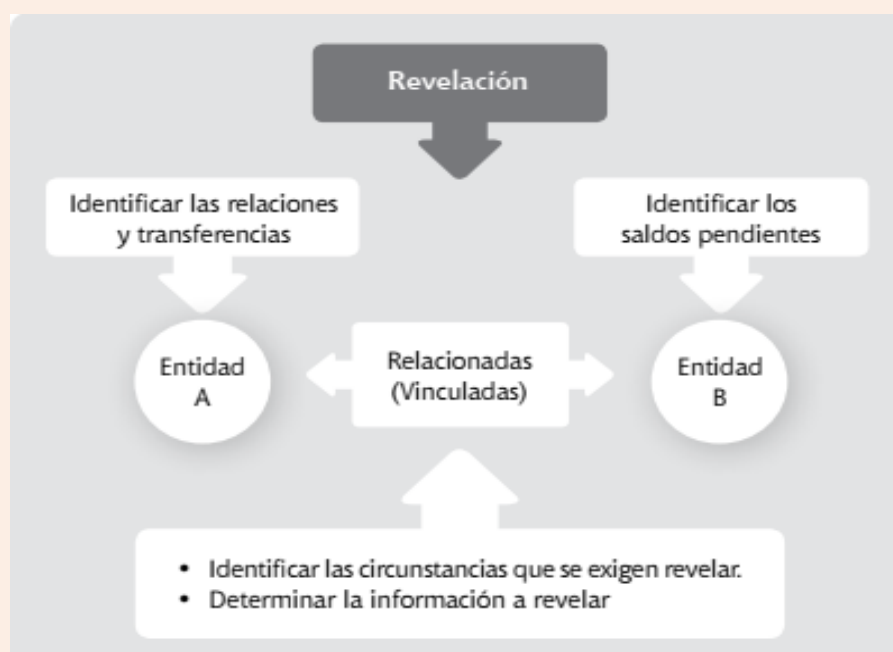
Cuando la entidad se encuentra excluida de revelar la información descrita conforme al párrafo anterior, se limitará a revelar la siguiente información; a) nombre del gobierno y la naturaleza de la relación con dicho gobierno, b) naturaleza de las transacciones en forma colectiva, con una indicación cualitativa y cuantitativa de su alcance que permita crear una idea clara de su naturaleza.

Otros factores relevantes a informar

a) Importancia relativa de la transacción en función al tamaño, b) condiciones, incluyendo nota si fue distinta a las del mercado, c) si fue generada la transacción al margen de las operaciones rutinarias, d) aclaración si fue revelada la transacción a otras autoridades reguladoras o de supervisión, e) afirmación si fue informada la alta dirección, f) si fue sometida la transacción a la específica autorización de los dueños o accionistas.

Caso Práctico NIC 24; Información a revelar sobre partes relacionadas

Figura 12: Alcance de la exigencia de revelar información. Fuente: (Ferrer A. , 2013, págs. IV-5).



Como se ha mencionado en este capítulo; la finalidad de esta Norma es evidenciar la posibilidad que la situación financiera o el resultado económico se puedan ver afectados por la existencia de partes relacionadas y adeudos pendientes con ellos.

Figura 13: Esquema acerca de los casos en el que la entidad es parte relacionada. (Ferrer A. , 2013, págs. IV-6).



Cada posible dependencia con una parte relacionada; es motivo de atención para conocer más a fondo las características de dicha relación, sus alcances, las condiciones y los aspectos legales que puede estar implicando.

NIIF 3 Combinación de negocios.

Objetivo y Alcance

El principal objetivo de esta Norma; es establecer los lineamientos en lo concerniente a la descripción y revelación de la información financiera, cuando se realizan combinaciones de negocios y reglamenta el procedimiento contable. La empresa adquirente reconoce los activos y pasivos, aun en el caso que sean contingentes, a sus valores razonables en la fecha de adquisición.

En el caso de la plusvalía, se requiere de la evaluación profesional que identifique cualquier posible deterioro de valor de la misma. También esta normatividad hace mención de la información a revelar para el entendimiento y comprensión acerca de la naturaleza, efecto y alcance de la combinación de negocios en la situación financiera.

La observancia de esta Norma es obligatoria en el registro contable de las combinaciones de negocios referidas en las NIIF, a excepción de los siguientes casos hipotéticos; a) cuando ambos negocios forman parte de la misma entidad, b) en la compra de activos que no representan la realización de un negocio, c) cuando siendo empresas diferentes, son controladas en común por la misma corporación. Tampoco resulta aplicable esta Norma cuando se llevan a cabo inversiones de conformidad a lo establecido en el *NIIF 10; Estados Financieros Consolidados*, o estas inversiones son realizadas en compañías subsidiarias (IFRS 3 Combinaciones de negocios, 2009).

Combinación de Negocios por el método de la adquisición

La entidad, deberá determinar si una transacción de negocios puede ser considerada como una combinación de negocios; aplicando la definición que esta Norma

establece. Es necesario que los activos que se obtienen y los pasivos que se asumen constituyan en sí mismo una ampliación para el negocio. Cuando los activos que se obtienen no puedan conceptualizarse como un negocio, la entidad encargada de informar registrará contablemente la adquisición como un incremento en el rubro del activo de manera general.

De acuerdo con lo establecido por esta Norma, la entidad debe llevar el registro contable de cada una de las combinaciones de negocios en las que participe; aplicando el método de adquisición. La metodología referida comprende entre otros aspectos: a) la identificación de la adquirente, b) registro preciso de la fecha de compra, c) la medición y reconocimiento de los activos obtenidos, de los pasivos asumidos y otras participaciones no controladoras en la adquirida, d) la medición y reconocimiento de la plusvalía por adquisiciones ventajosas.

Identificación de la adquirente y fecha de adquisición

En cada una de las combinaciones de negocios, debe quedar manifiestamente identificada la adquirente, entendiéndose como tal; la entidad que obtiene el control de una entidad⁴³ adquirida. Para tipificación de la adquirente; la empresa que tiene el control de otras entidades; deberá aplicar la guía establecidas en la *NIIF 10; Estados Financieros Consolidados*, cuando se ha llevado a cabo dicha combinación de negocios.

La fecha de adquisición; es la fecha efectiva en la que la adquirente obtiene el control de la adquirida, esta fecha comúnmente está referida con la transferencia de la contraprestación, en la que legítimamente se adquieren los activos, o se asumen los

⁴³ Una combinación de negocios en la que todas las entidades o negocios combinados están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de que tenga lugar la combinación de negocios, y ese control no tiene carácter transitorio (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

pasivos de la empresa adquirida. No obstante, el control por parte de la adquirente puede llevarse a cabo con anterioridad o posterioridad a esta fecha por diversos motivos que deben estar establecidos en los acuerdos contractuales entre las empresas.

Reconocimiento y medición de activos identificables

Principio de reconocimiento; En la fecha de adquisición la adquirente reconocerá el valor de la plusvalía, de manera aislada e independiente de los activos que fueron adquiridos o de los pasivos que fueron asumidos como parte del contrato, dicho reconocimiento estará sujeto a los siguientes aspectos;

1. Los activos identificables que fueron adquiridos, y los pasivos que fueron asumidos, deberán satisfacer las definiciones de activos o pasivos previstas en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* (IFRS, 2010), en la fecha en la que se lleven a cabo las adquisiciones.
2. Las condiciones de reconocimiento del método de adquisición, se sujetan a la condición que los activos que se adquieren o los pasivos que se asumen; deberán formar parte integrante de la adquirida y de la adquirente en la fecha de la combinación de negocios.

Como resultado de la aplicación del principio y de las condiciones de reconocimiento, se procede al registro contable de los activos y pasivos que no hubiesen sido reconocidos previamente por la adquirida, como el caso de activos intangibles identificables, relaciones con clientes, nombre comercial, patentes, etc., que la adquirida no reconoció como activos en sus registros contables, atribuible a que fueron creados internamente y las erogaciones de los mismos se registraron en costes de ese periodo.

Para el reconocimiento de las partidas específicas, se procederá conforme a las excepciones y condiciones de reconocimiento de esta NIIF.

Principio de medición; La empresa adquirente deberá medir los activos identificables y los pasivos asumidos, a su valor razonable que les corresponda en la fecha de la adquisición. Por separado, la adquirente deberá medir los componentes de cada una de las combinaciones en las que es participe y que le otorgan derechos y participación proporcional de los activos netos en caso de ser necesaria una liquidación conforme a los siguientes principios: a) al valor razonable en la fecha de liquidación, b) participar en forma proporcional de los instrumentos que avalan las propiedades reconocidas de los activos netos, que son propiedad de la adquirida.

Medición posterior y registro contable

Los lineamientos para medir y registrar contablemente una combinación de negocios deben involucrar los siguientes conceptos: a) derechos readquiridos, b) pasivos de tipo contingente que se reconocen en la fecha de adquisición, c) activos provenientes de indemnización, d) contraprestaciones que se generaron de manera contingente.

Derechos readquiridos; Los derechos que sean readquiridos, deben registrarse como activos intangibles amortizables durante el periodo del contrato en el ejercicio que se concedió el derecho. Cuando un adquirente enajene posteriormente el derecho readquirido, incluirá como valor del costo el valor en libros del activo intangible, con el objetivo de computar la pérdida o ganancia en la transacción.

Pasivos contingentes; Cuando la adquirente a reconocido un pasivo y esté no se encuentre liquidado; se deberá medir dicho pasivo conforme al monto que resulte mayor entre los siguientes: a) el importe expreso conforme lo establece la *NIC37*, b) el monto reconocido al inicio menos el valor de los ingresos acumulados que se reconocieron conforme a la *NIIF 15*; Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con

Clientes. Este inciso no es de aplicación cuando los contratos se registraron contablemente conforme a la *NIIF 9; Instrumentos Financieros*.

Activos de indemnización; La adquirente deberá medir el activo por concepto de indemnización⁴⁴ originalmente reconocido; considerando las mismas bases que el pasivo o activos indemnizados sujetos a limitaciones contractuales sobre su valor y, para los activos de indemnización no medibles posteriormente a su valor razonable.

Figura 14: Lista de términos específicos para la traducción española. Fuente: (NICNIIF / Glosario PDF, 2009, pág. 1523)

Término inglés	Referencia	Edición internacional	Diario oficial de la unión europea (doue)
Compensation	NIIF 5	Compensación	<i>Indemnización</i>

Contraprestación contingente; Las variaciones en el valor razonable de una contraprestación contingente que la adquirente reconozca posterior a su adquisición, podrían surgir de información complementaria que la misma adquirente obtenga posteriormente a los hechos y circunstancias existentes en la fecha de adquisición.

La adquirente debe registrar contablemente los cambios descubiertos en el valor razonable provenientes de una contraprestación contingente; no procedente de ajustes en el periodo, considerando los siguiente: a) contraprestaciones contingentes que se especificaron como patrimonio no deberá medirse reiteradamente, su liquidación futura debe registrarse contablemente dentro del rubro de patrimonio, b) otro tipo de contraprestaciones contingentes; i) cuando se encuentran dentro de los lineamientos de

⁴⁴ Es un derecho que la ley puede otorgar al deudor, adquirido por contrato o por otro medio distinto, y que le faculta a pagar, o eliminar de otra forma, la totalidad o una parte de la cantidad debida al acreedor, mediante reducción del importe que éste le adeuda en virtud de un instrumento diferente (NICNIIF / Glosario PDF, 2009). En el idioma español el significado de compensación e indemnización son considerados completamente como sinónimos, por lo que no representan un conflicto en la terminología.

la *NIIF 9; Instrumentos Financieros*, deben medirse de acuerdo con su valor razonable en el periodo de presentación y su cambio en el valor razonable; reconocerse en el resultado del periodo contable.

Información a revelar

La adquirente debe revelar la suficiente información que facilite a los usuarios de los estados financieros, evaluar su naturaleza y efectos contables y financieros resultantes de una combinación de negocios, que se llevó a cabo conforme a las siguientes circunstancias; a) se definió en el ejercicio contable corriente en el que se lleva a cabo el informe, b) posterior a la terminación del periodo contable, pero con anticipación a la autorización de los estados financieros para ser emitidos.

La información a revelar por la adquirente deberá ser lo adecuadamente clara y amplia para que los usuarios de la información financiera estén en condiciones de evaluar el contexto financiero generado por los ajustes reconocidos en el periodo corriente, relacionados y derivados de las combinaciones de negocios que se dieron lugar en el periodo actual y en los periodos anteriores.

La información a revelar de manera específica deberá ser lo suficientemente amplia y clara de conformidad con esta Norma y otras NIIF concernientes, como se mencionan en este capítulo, por lo que la adquirente deberá revelar la información adicional que resulte necesaria para cumplir con la presente normatividad.

Caso Práctico NIIF 3; Combinación de negocios.

- Al cierre del año 2016 el Estado de Situación Financiera de ambas compañías es el siguiente. Se presenta la secuencia del registro contable según esta norma.

Tabla 10. Estados Financieros iniciales; combinación de negocios. Fuente: (Ferrer A. , Revisando las NIIF 3, Combinación de Negocios, 2013).

	C. Alfa, S.A.	C. Maipo, S.A.	
ACTIVO	V. Libros	V. Libros	V. Razonable
Caja	2,000	250	250
Ctas. p. cobrar comerciales	3,500	600	480
Existencias	2,500	4,500	4,750
Inmb., maq. y equipo	28,000	13,000	18,000
Deprec. acumulada	(1,000)	(500)	--
	<u>35,000</u>	<u>17,850</u>	<u>23,480</u>
PASIVO Y PATRIMONIO			
Sobregiro bancario	3,000		
Ctas. p. pagar comc.	4,250	1,350	1,350
Otras ctas. p. pagar	1,250	500	500
Capital	25,000	15,000	--
Resultados acumulados	1,500	1,000	--
	<u>35,000</u>	<u>17,850</u>	<u>1,850</u>
Activo neto adquirido:			<u>21,630</u>
			<u>23,480</u>

- Proceso contable:

Tabla 11. Determinación de la plusvalía y registro contable.

Concepto	S/.		
Total activos	17,850	Efectivo y equivalentes de efectivo	250
Total pasivos	(1,850)	Cuentas por cobrar comerciales	600
Activos netos	16,000	Existencias	4,500
Costo de adquisición	(24,000)	Inmueble, maquinaria y equipo	12,500
Plusvalía mercantil	(8,000)	Plusvalía mercantil	8,000
		Cuentas por cobrar comerciales	1,350
		Otras cuentas por pagar	500
		Obligaciones por fusión de sombra	<u>24,000</u>
			<u>25,850</u>
			<u>25,850</u>

Tabla 12. Registro contable Corporación Alfa, S.A.

1. Reconocimiento de plusvalía		
2	DEBE	HABER
Existencias	250	
Inmuebles, maquinaria y equipo	5,500	
Cuentas por cobrar comerciales		120
Plusvalía mercantil		5,630
	<u>5,750</u>	<u>5,750</u>

2. Préstamo obtenido		
3	DEBE	HABER
Efectivo y equivalentes de efectivo	24,000	
Otras cuentas por pagar		24,000

3. Pago a asesores		
4	DEBE	HABER
Obligaciones por fusión	4,000	
Efectivo y equivalentes de efectivo		4,000

4. Pago a socios de Sombra		
5	DEBE	HABER
Obligaciones por fusión	20,000	
Efectivo y equivalentes de efectivo		20,000

Tabla 13. Hoja de trabajo y estado de situación financiera consolidado. Fuente: (Ferrer A. , Revisando las NIIF 3, Combinación de Negocios, 2013)

Rubros	Luz (Valor libros)	Sombra (Valor razonable)	Mayor pago	Luz consolidado
Activo				
Efectivo y equiv. de efectivo	2,000	250		2,250
Ctas. p. cobrar com.	3,500	480		3,980
Existencias	2,500	4,750		7,250
Inmb., maq. y equipo	28,000	18,000		46,000
Deprec. acumulada	(1,000)	-.		(1,000)
Crédito mercantil			2,370	2,370
	<u>35,000</u>	<u>23,480</u>		<u>60,850</u>
Pasivo y patrimonio				
Sobregiro bancario	3,000	-.		3,000
Ctas. p. pagar com.	4,250	1,350		5,600
Otras ctas. p. pagar	1,250	500	24,000	25,750
Capital social	25,000			25,000
Resultados acumulados	1,500			1,500
	<u>35,000</u>			
Activo neto adquirido:		<u>21,630</u>	<u>21,630</u>	<u>60,850</u>

Activo		Pasivo y patrimonio	
Efect. y equiv. de efectivo	2,250	Sobregiro bancario	3,000
Ctas. p. cobrar comerc.	3,980	Ctas. p. pagar comerc.	<u>5,600</u>
Existencias	<u>7,250</u>	Pasivo corriente	8,600
Activo corriente	13,480	Otras ctas. por pagar	<u>25,750</u>
		Total pasivo	34,350
Inmb., maq. y eq. neto	45,000		
Crédito mercantil	<u>2,370</u>	Capital social	25,000
Activo no corriente	47,370	Resultados acumulados	<u>1,500</u>
		Patrimonio neto	<u>26,500</u>
	<u>60,850</u>		<u>60,850</u>

Módulo 3: Tratamientos contables específicos

Contenidos:

NIC 16 Propiedad, plantas y equipos

Este rubro del estado financiero está referido al tipo de activos tangibles sobre los cuales se ha previsto utilizarlos por más de un ejercicio contable, destinados básicamente a la producción de bienes o prestación de servicios, para su arrendamiento a terceros, o como un medio para lograr una adecuada administración de la entidad.

En términos generales, las entidades económicas ostentan este tipo de activo; representado por maquinaria destinada a la producción de bienes, equipos o servicios; por edificios, como centro para el desarrollo de las actividades y la administración; el mobiliario, como medio que facilita la organización y el adecuado control; el equipo de transporte, como elemento imprescindible para la movilización de materiales, materias primas o productos terminados y actividades de distribución en general.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16; tiene como propósito el establecimiento de los lineamientos para el registro contable de los mismos; la forma y conceptos que integran su valor o costo de adquisición; el cálculo de la depreciación; los procedimientos para la revaluación; la baja de activos por venta o deterioro y otros aspectos enfocados particularmente en este rubro.

Existen normas de aplicación a situaciones particulares; como el caso de la NIIF 5; Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas; la NIC 40; Propiedades de Inversión, que se enfoca en los activos inmobiliarios, que son

registrados contablemente como inventarios destinados para la venta⁴⁵. Cada una de las Normas referidas, tiene un tratamiento contable específico, por referirse a casos o situaciones concretas de un rubro de los estados financieros. Sin menoscabo que se estén refiriendo a un mismo tipo de activo en el sentido material, más no en el sentido del uso o propósito al que se destina.

Medición de las propiedades, planta y equipo

El proceso de registro o medición inicial de propiedades, planta y equipo se realiza considerando su valor de adquisición original, además de todas las erogaciones necesarias para que el activo de que se trate, se encuentre en condiciones de operación o uso en el área asignada para el efecto. Los gastos asociados a que se refiere este párrafo pueden ser múltiples, los más comunes son los siguientes;

- El valor de adquisición, incluyendo aquellas cargas impositivas no recuperables o no compensables, que requieren su inclusión; disminuyendo las posibles rebajas o descuentos en el precio otorgados.
- Los gastos necesarios derivados de la instalación del activo en el lugar de producción.
- La estimación de los gastos por concepto de desmantelamiento, que la entidad considera necesarios al término de su vida útil o disposición, incluyendo el reacondicionamiento de la zona de instalación si fuera necesario.

⁴⁵ Una diferencia fundamental entre una propiedad de inversión y un activo no corriente mantenido para la venta; es que el primero se adquiere con el propósito de ser comercializado, y en el segundo caso el activo no corriente, es un activo que inicialmente fue utilizado conforme a la NIC 16 o su adquisición se enfocó tendenciosamente a venderlo y no utilizarlo como elemento productivo.

Medición en los ejercicios contables subsecuentes

Durante los años posteriores a la medición inicial de los activos, la entidad podrá elegir entre dos métodos, la política contable que aplicará a la totalidad de elementos que integran el rubro de propiedades, planta y equipo; el modelo denominado del costo y el modelo de revaluación, que se describen a continuación.

Modelo del costo

Subsiguientemente al reconocimiento del activo en el año de adquisición, la entidad debe actualizar los valores de los elementos de propiedades, planta y equipo; por la cantidad resultante de su costo o valor de adquisición en la fecha de medición, menos la depreciación acumulada, considerando en su caso; los posibles valores acumulados por concepto de pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

Una vez realizado el reconocimiento del activo; propiedades, planta y equipo y su valor pueda ser medido con fiabilidad, se procederá a su registro contable a su importe revaluado; que representa su valor razonable en la fecha de presentación del balance general, deduciendo su depreciación acumulada y en su caso las pérdidas por deterioro sufridas. La revaluación se realiza regularmente, con la intención de certificar que el valor en libros, no difiera de manera significativa del valor razonable del activo al cierre del ejercicio.

En la generalidad, la determinación del valor razonable de los edificios y terrenos se lleva a cabo por medio de la evaluación de los mismos considerando los precios del mercado. Este método se realiza mediante tasación realizada por expertos cualificados.

El valor de mercado determinado por tasación, representa en la mayoría de los casos el valor razonable de los elementos de propiedades, planta y equipo.

En los casos que la entidad no pueda acudir al valor de mercado como referencia del valor razonable de los activos, procederá a estimar el valor de los mismos, considerando algún método que se fundamente a partir de los ingresos generados por el mismo o por su costo de reposición ; deducida la depreciación proporcional a su tiempo de uso.

El número de revaluaciones a los activos, depende fundamentalmente de los cambios que se están generando en el valor razonable de los elementos integrantes de propiedades planta y equipo. En los casos que la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de los activos sea significativa; la entidad estará obligada a realizar nueva revaluación para ajustar el valor en los libros.

Dependiendo de los elementos que integran las propiedades, planta y equipos, y cuyos cambios puedan considerarse significativos y cambiantes en su valor razonable, la entidad procederá a realizar revaluaciones anualmente, a fin de mantener los valores en libros acordes al valor razonable. Caso contrario podrán aplicarse cada tres o cinco años, cuando los cambios se consideren proporcionalmente insignificantes.

Valor depreciable de los activos

El valor o importe a depreciar de los activos, se determina por la diferencia entre el costo del activo en la fecha de medición, menos el ingreso que la entidad estima obtener en la fecha de disposición del mismo activo. Este valor de disposición, también

se conoce como “Valor residual”⁴⁶, entendiéndose el mismo como el valor de rescate o valor de venta que la entidad obtiene como producto del activo en la fecha que deja de producir o de generar producción, al término de su vida útil⁴⁷.

El valor residual debe considerarse dentro de su estimación además del valor que se obtendrá de la disposición de los activos en el futuro, el efecto de fenómenos económicos como la inflación y la devaluación de la moneda. También este valor debe considerarse la vida útil que se asignará al activo, que podrá estar representada en tiempo, en unidades producidas u otro factor de depreciación o desgaste.

Es claro que la entidad podrá determinar una vida útil no necesariamente en la fecha que se considere totalmente depreciado el activo, sino que podrá determinar a su elección y conveniencia una fecha distinta; que puede ser representativa de la fecha de reemplazo que la entidad tiene asignada dentro de sus políticas de renovación y mejora de activos, con la intención de reemplazarlos por motivos de innovación.

Depreciación

La presente Norma, hace exigible que cada uno de los elementos que integran el rubro de propiedad, planta y equipo; siempre y cuando representen un valor significativo respecto al total; se deprecien de manera separada y con tasas de depreciación acordes a la vida útil de cada componente. El método elegido de depreciación; línea recta o unidades producidas, debe ser representativo de la baja de valor que produce el mismo en cada uno de los activos de manera particular.

⁴⁶ Es el importe neto que la entidad espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos derivados de la desapropiación.

⁴⁷ Indistintamente: (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o bien (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

Tanto el método utilizado, como la tasa aplicada requieren de evaluaciones periódicas conforme a la presentación de los estados financieros. Incluso una 3ª entidad debe valorar en esa misma fecha la posible pérdida de valor por deterioro.

Posteriormente al reconocimiento de los activos, la entidad debe elegir el método más conveniente de depreciación; el del costo o el de revaluación, que deberá ser lo más representativo posible del valor razonable del activo en las respectivas fechas que se llevará a cabo la presentación de los informes financieros.

Uno de los aspectos de mayor relevancia del cálculo de la depreciación; es su impacto tanto en el resultado integral, como en el patrimonio dentro del rubro; excedente de revaluación. La venta o baja por deterioro de un activo que se determine en la fecha de presentación de la información financiera, debe ser reconocido el efecto según corresponda; como pérdida o ganancia del periodo.

Identificación y aplicación del tratamiento contable específico

La compañía Construcciones Sólidas, S.A. ha decidido renovar parte de su maquinaria especializada, adquiriendo con fecha 1 de enero de 20XX, tres grúas fijas nuevas con un valor de 500,000 U.M más IVA (19%); 95,000, generando una deuda a su cargo por 595,000 U.M. por cada unidad mismas que pagará en el plazo de 180 días.

Debido al grado de especialización del uso de las grúas, estas deberán ser reacondicionadas con elementos electrónicos procedentes de Brasil. Que generan gastos de importación y aranceles no compensables por un monto de 75,000 UM. Más IVA.

Los gastos por concepto de maniobras de carga y descarga y acondicionamiento a las unidades son por un monto de 35,000 UM. Las maniobras de desmantelamiento y reacondicionamiento al final de la vida útil se estiman en 20,000 UM.

De conformidad con la política contable referente al método de medición, se realizará el registro contable considerando el método de revaluación. El monto por concepto de valor residual se estima en 45,000 UM. El método de depreciación conforme a la política es el de línea recta; durante un periodo de seis años, mismo que es aplicado en el año 1 posterior a dicha adquisición.

Al término del ejercicio contable inmediato posterior (año 2), se determinó un ajuste al valor de los activos equivalente a un incremento del 11% del valor de los mismos. Por lo que se procede a la revaluación de los activos y a la determinación de la depreciación de acuerdo con el valor actualizado.

Medición inicial de los activos

En base a la documentación antes descrita, el departamento contable procede a la elaboración de los cálculos para determinar cada uno de los conceptos necesarios para la adecuada medición de los activos en los reportes financieros de la entidad.

Tabla 14. Adquisición de equipo sujeto a depreciación. Fuente: Elaboración propia.

Descripción	Costo	IVA	Total
Grúa 1A	500,000	95,000	595,000
Grúa 2A	500,000	95,000	595,000
Grúa 2B	500,000	95,000	595,000
Totales	1,500,000	285,000	1,785,000

Tabla 15. Integración del costo de adquisición. Fuente: Elaboración propia.

Descripción del costo de adquisición	
Valor de adquisición	1,500,000
Gastos de Importación y aranceles	75,000
Maniobras y acondicionamiento	35,000
Desmantelamiento	20,000
Total de cargos	130,000
Costo de los activos	1,630,000

Al no existir un método o procedimiento explícito para asignar con precisión los gastos inherentes a la adquisición, se procede a prorratear los mismos bajo el mismo criterio.

Tabla 16. Prorrateo de gastos para determinar el valor depreciable de los activos. Fuente: elaboración propia.

Prorrateo de gastos de importación y desmantelamiento			
Grúa 1A	500,000	43,333	543,333
Grúa 2A	500,000	43,333	543,333
Grúa 2B	500,000	43,333	543,333
Totales	1,500,000	130,000	1,630,000

El importe de 43,333 corresponde a la parte proporcional de los costos de adquisición que fueron necesarios para el funcionamiento de las grúas, mismo que integran parte del valor depreciable de los activos. En algunos de los casos, la asignación de los gastos que complementan el costo de adquisición tendría que realizarse de manera proporcional al valor de la inversión o aplicando los costos reales que se erogaron para cada uno de los activos, por lo que puede ser inadecuado en determinados casos, la distribución a prorrata de dichos gastos.

Figura 15: Registro contable de la adquisición de equipo industrial, para la determinación del valor depreciable y la depreciación del periodo. Fuente: Elaboración propia.

Fecha	Asientos Contables	Parcial	Debe	Haber
1/01/20XX	Grúas para transporte en obras		1,500,000	
	Grúa 1A	500,000		
	Grúa 2A	500,000		
	Grúa 2B	500,000		
	IVA Acreditable 19%		285,000	
	Acreeedores por activos inmovilizados			1,785,000
	Compra de 3 Grúas fijas para el transporte de materiales F-982512 con fecha 1 de enero		1,785,000	1,785,000
3/01/20XX	Mejoras a las grúas fijas de transporte de materiales		130,000	
	Grúa 1A	43,333		
	Grúa 2A	43,333		
	Grúa 2B	43,333		
	IVA Acreditable 19%		24,700	
	Acreeedores foraneos			154,700
	Instalación de mejoras permanentes a las grúas para el transporte de materiales		154,700	154,700

Tabla 17. Determinación del valor depreciable de los activos y la depreciación. Fuente: Elaboración propia.

Descripción	Costo	Adaptaciones	Medición del Activo	Valor residual	Valor depreciable de los activos	Depreciación anual Año 1 (100 / 6 = 16.66)
Grúa 1A	500,000	43,333	543,333	15,000	528,333	88,056
Grúa 2A	500,000	43,333	543,333	15,000	528,333	88,056
Grúa 2B	500,000	43,333	543,333	15,000	528,333	88,056
Totales	1,500,000	130,000	1,630,000	45,000	1,585,000	264,167

Tabla 18. Activos revaluados y depreciación actualizada; año 2. Fuente: Elaboración propia.

Descripción	Valor depreciable	% Revaluación	Activos revaluados	% Depreciación	Depreciación revaluada
				100 / 5 = 20	
Grúa 1A	528,333	11%	586,450	20%	117,290
Grúa 2A	528,333	11%	586,450	20%	117,290
Grúa 2B	528,333	11%	586,450	20%	117,290
Totales	1,585,000	0	1,759,350		351,870

Figura 16: Registro contable de la depreciación; activos sin revaluación. Fuente: Elaboración propia.

Fecha	Asientos Contables	Parcial	Debe	Haber
30/12/20XX	Gastos de Operación en obras - Depreciación de grúas para transporte de material		264,167	
	Depreciación acumulada de Equipos - Grúas fijas de transporte de materiales			264,167
			264,167	264,167

Figura 17: Registro contable de la revaluación de activos y depreciación revaluada. Fuente: Elaboración propia.

Fecha	Asientos Contables	Parcial	Debe	Haber
31/12/20XX	Revaluación de equipo de transporte Grúa 1A Grúa 2A Grúa 2B	58,117 58,117 58,117	174,350	
	Superávit por revaluación / equipo de transporte			174,350
	Gastos de Operación en obras - Depreciación de grúas para transporte de material		351,870	
	Depreciación acumulada de equipo de transporte Camión 1 Camión 2 Camión 3	117,290 117,290 117,290		351,870
	Registro de la revaluación del equipo de transporte y cargo a la depreciación anual Ej. 20XX (Año 2)		526,220	526,220

NIC 38 Activos intangibles

Los activos intangibles son activos no monetarios inmateriales; como los derechos de autor, programas informáticos, patentes y otros similares, que ostentan las mismas particularidades de otros activos; vendibles, susceptibles de incluirlos en transacciones contractuales y legales, e incluso pueden ser objeto de plusvalía individualmente o como consecuencia de una combinación de negocios.

Están comprendidas además de lo que establece esta Norma, dentro de las *NIIF 3; Combinaciones de negocios*, según sea su alcance; como un negocio conjunto o cuando se genera de manera interna en la entidad respectivamente.

La presente Norma prohíbe expresamente el reconocimiento de este rubro como un activo, bajo el argumento que una propiedad de los activos; es que la entidad ejerza un control específico sobre los mismos, situación que no resulta aplicable a las patentes, derechos de autos o programas informáticos, por su propia naturaleza y condiciones.

En esencia, las Normas a las que se ha hecho referencia ostentan los mismos fundamentos filosóficos, pero con diferencias también fundamentales como; la certeza de generar ingresos para la entidad y que su costo pueda ser medible de manera fiable, como lo señala la NIC 16.

La presente Norma, hace requerimientos muy específicos; como la utilización de supuestos sustentables y razonables que permitan evaluar las posibilidades de obtención de recursos hacia la entidad. Este tipo de activo se mide al costo en el momento de su reconocimiento inicial, cuando es adquirido de manera aislada, y su costo se sustenta en el valor de compra más la sumatoria de costos atribuibles en forma directa, como el

diferimiento fuera de los plazos normales de los créditos también conocido como valor presente de los pagos en efectivo.

Reconocimiento inicial

En los casos de combinaciones de negocios, estos activos se reconocen por su valor en libros de la adquirida en el momento de la transacción. Cuando se procede a su medición en los subsecuentes ejercicios contables; el costo es ajustado de conformidad con su valor razonable menos las pérdidas por deterioro que pudiesen haberse generado.

La medición del valor razonable de un activo intangible, se realiza de la misma manera que para los activos tangibles; por referencia a un mercado activo, sin embargo generalmente son poco comunes para los activos intangibles, pero existen otros métodos financieros y económicos que pueden facilitar la determinación del valor razonable de estos activos.

Medición de activos intangibles

La mayoría de entidades a nivel global, sin menoscabo de su magnitud económica o alcance de sus negocios, tienen a su alcance activos poco perceptibles, incuantificables ni medibles, es el caso de los activos intangibles⁴⁸. Algunos ejemplos que podrían ilustrarlos son; listados de clientes, patentes, procedimientos, trabajadores, una ubicación estratégica, o un producto con potencial global.

Estos tipos de activos resulta difícil su valoración, por lo que pueden representar un aspecto estratégico dentro de la organización sin un reconocimiento como tal. La competitividad que demandan los mercados en la actualidad, resulta clave para la

⁴⁸ Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

subsistencia de una entidad, por lo que sin duda alguna las economías contemporáneas se caracterizan por la vasta presencia de activos intangibles⁴⁹.

Los lineamientos económicos aplicables a los activos intangibles, difieren en gran medida con los activos de tipo tangible; estos últimos requieren de inversiones de gran magnitud, con costos muy representativos, demandan múltiples tipos de activos (inmuebles, equipos, monetarios, etc.) entretanto que los activos intangibles están representados por aspectos cognoscitivos, derechos adquiridos, patentes propias, programas electrónicos y otros similares, cuyo costo de explotación puede resultar en niveles irrisorios en el sentido económico. Corporaciones como Microsoft, Facebook Inc., y otras similares, son ejemplos manifiestos de Corporaciones que ostentan niveles muy elevados de activos intangibles, que constituyen la base de sus acciones y capitales, que mantienen una elevada demanda en los mercados de inversiones (Silva & Pérez, 2014).

Medición en los ejercicios posteriores al reconocimiento inicial

Dentro del ámbito de las Normas Internacionales, esta NIC reglamenta la aplicación de dos procedimientos de medición aplicables a los activos intangibles, posteriormente al reconocimiento inicial, que se describen a continuación.

Modelo de revaluación

La revaluación del activo intangible; implica el ajuste del valor en libros del activo a su nuevo valor de revaluación, aplicando el siguiente procedimiento:

⁴⁹ Asociado a la elevada innovación tecnológica de la actualidad, se pueden identificar múltiples corporaciones cuya riqueza y crecimiento global han traspasado las fronteras cotidianas, y cuyo factor en común podría adjudicarse a los activos intangibles.

- El valor bruto del activo, se ajustará por el factor obtenido del procedimiento de revaloración que fue tomado como referencia; pudiendo tomarse la información recabada del mercado observable. La amortización acumulada en esta misma fecha será ajustada en la misma proporción, de manera que el valor neto en libros (valor bruto en libros menos la amortización acumulada) corresponda al valor revaluado obtenido.

El valor de mercado siempre es un importante referente; para determinar la actividad, la demanda y oferta que se desarrolla en un mercado de productos o servicios similares al activo que se pretende valorar. El principal obstáculo de este modelo de valoración; es la escasa o en ocasiones nula disponibilidad de información que pueda considerarse un referente sólido y confiable, porque incluso esta información suele considerarse estratégica para los poseedores de dichos activos, razón por lo cual resulta complicado su consulta directa. Generalmente se requiere de utilizar métodos financieros como los que se describen a continuación:

- Método de los ingresos, fundamentado en los beneficios económicos que genera el activo intangible para la entidad en determinado lapso de tiempo; aplicando a los flujos estimados la técnica del valor presente neto, considerando en todo momento la tasa de descuento más representativa y realista para su efectividad.
- Método de los costos; se basa en la misma filosofía que el método de los ingresos; pero en el sentido inverso. Mientras el método de los ingresos se fundamenta en los flujos económicos que le genera a la entidad el activo intangible; el método de los costos está cimentado en los costos que su ausencia le ocasionaría erogar a la entidad al no contar con el mismo.

Modelo del costo

Su mecánica de aplicación se resume al reconocimiento del valor inicial del activo intangible, menos la amortización acumulada y su pérdida de valor por deterioro.

Tratamiento contable específico

La entidad Vinos de Valparaíso, S.A. mantiene una patente de una variedad cítrica a su valor de adquisición por un monto de 48,000 dólares, adquirida a fines del año 2016, con una vida útil de 10 años.

Previo al cierre del ejercicio 2017, se tienen evidencias del incremento de dicha patente en un 50%. La empresa utilizara el método de revalorización para su medición al cierre del ejercicio.

A inicios del año 2018 se lleva a cabo la enajenación de la patente, por un valor de 21,000 dólares.

Tabla 19. Revalorización del activo intangible. Fuente: Elaboración propia.

Valor contable neto y revalorización del activo intangible				
Concepto	Fecha	Costo de adquisición	Amortización acumulada	Valor en libros
Adquisición	31/12/2016	48,000	8,000	40,000
Revalorización	31/12/2017	48,000	8,000	40,000
Factor de ajuste		1.5	1.5	
Valor revaluado		72,000	12,000	60,000
Amortización revaluada (VR entre la vida útil; 10 años)			6,000	
Reserva de revalorización				20,000

Procedimiento en papeles de trabajo acerca del registro inicial del activo intangible adquirido a finales del año 2016, reconocimiento de la revalorización y determinación de la reserva de revalorización.

Figura 18: Actualización por revalorización del activo intangible. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).

Concepto	Debe	Haber
Propiedad industrial	24.000	
Reserva revalorización		20.000
Amortización acumulada Inmovilizado Inmaterial		4.000

En el presente ejemplo, el activo intangible se encuentra dentro del rubro asignado por la entidad; Propiedad industrial por lo que se procede a su ajuste, del saldo de 48,000 dólares se incrementa a 72,000 (48 + 24), la amortización acumulada se actualiza de 8,000 a 12,000 (un 50% de incremento) por lo que la diferencia representa la reserva de revalorización al 31 de diciembre de 2017.

Figura 19: Amortización aplicada en el ejercicio 2017. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).

Concepto	Debe	Haber
Dotación Amortización Inmovilizado material	6.000	
Amortización acumulada Inmovilizado Inmaterial		6.000

En el ejercicio 2017, únicamente se generó la amortización aplicada al activo intangible revalorado, considerando una vida útil de 10 años.

Figura 20: Registro contable de la enajenación del activo intangible a inicios del año 2018. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).

Concepto	Debe	Haber
Bancos	21.000	
Amortización acumulada Inmovilizado Inmaterial	18.000	
Gastos o pérdidas por venta Inmovilizado	33.000	
Propiedad industrial		72.000

Figura 21: Cancelación saldo de reserva de revalorización. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).

Concepto	Debe	Haber
Reserva por revalorización	20.000	
Reserva por ganancias acumuladas		20.000

NIC 36 Deterioro del valor de activos

Caracterización de activos deteriorados

Se entiende que un activo o una unidad generadora de efectivo se han deteriorado cuando su valor en libros excede a su valor recuperable por su uso o por su venta. Cuando se ha evidenciado el deterioro, la empresa deberá estimar de manera formal el valor recuperable del mismo y cuantificar por diferencia el valor deteriorado.

Es obligación de la empresa; que previo al cierre del ejercicio contable se evalúe el posible deterioro de valor de algún activo o unidad generadora de efectivo. Cuando existan evidencias del deterioro, la entidad deberá determinar el valor recuperable del activo. Sin menoscabo de los indicios de deterioro de valor, la empresa deberá comprobar como parte del procedimiento lo siguiente (Guía NIIF para Directores, 2017 / 2018, págs. 101-105):

- De forma anual, el deterioro de valor de cada uno de los activos intangibles considerados con vida útil indefinida, y de los activos intangibles no disponibles para su utilización; comparando su valor en libros con su valor recuperable. La verificación señalada podrá ser realizada en cualquier fecha dentro del periodo contable anual, debiendo conservarse como regla la verificación en el mismo periodo por los años subsecuentes.
- Verificar anualmente el deterioro de la plusvalía comprada o adquirida en combinación de negocios. Cuando se identifiquen indicios de deterioro, la empresa deberá considerar a manera de evaluación; los siguientes supuestos: a) si el deterioro de valor se ha incrementado más de lo que razonablemente se espera,

- b) si existen cambios de importancia que afecten a la entidad en el entorno económico, legal, de mercado o tecnológico.
- Comportamiento de las tasas de interés de mercado u otras tasas de inversión que afecten de alguna manera el valor de los activos, descuentos u otras circunstancias con posibles efectos en el deterioro de valor de los activos.
 - Determinación del valor en libros respecto a los valores bursátiles en inversión.
 - Analizar posibles evidencias provenientes de información interna, respecto al desempeño de los activos o unidades generadoras de efectivo; que incluyan entre otros los siguientes análisis de información; a) flujos de efectivo con significativas diferencias respecto a los flujos presupuestados al inicio del ejercicio, b) flujos reales obtenidos del análisis de operación de los activos o unidades generadoras de efectivo, con diferencias negativas respecto a los flujos presupuestados, c) reducción importante de los flujos de efectivo, las ganancias de operación, incremento de gastos o pérdidas; atribuibles al activo o unidad generadora de efectivo.

Los indicios acerca del posible deterioro de valor del activo o de la unidad generadora de efectivo, generalmente son indicativos que la vida útil remanente, los métodos de depreciación utilizados o el valor residual del activo; deben ser revisados con prontitud y ajustados de conformidad con la Norma que resulte aplicable al tipo de activo de que se trate, inclusive si en apariencia no se manifestara un deterioro de valor en forma totalmente evidente, se recomienda la revisión señalada.

Medición del valor recuperable

Se define como importe recuperable del activo o unidad generadora de efectivo; el importe mayor entre el valor razonable menos el costo de venta y su valor en uso. No se considerará necesario realizar el cálculo sobre el deterioro del valor del activo, cuando el valor razonable de este, menos su costo de venta o el valor en uso; exceda cualquiera de ellos el valor en libros del activo; en el entendido que este no habría deteriorado su valor.

Generalmente el cálculo del valor razonable menos su costo, resulta factible su determinación, incluyendo los casos en los que el activo referido no se negociara normalmente en un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no resulta posible la determinación del valor razonable, debido a que no existen bases fiables para llevar a cabo la estimación del monto que se podría obtener por la venta del activo en una transacción en condiciones de independencia mutua, entre las partes interesadas e informadas. En estos supuestos, la empresa podrá utilizar el valor de uso del activo como importe recuperable.

Cuando no existan bases para creer que el valor en uso de un activo sobrepasa de manera significativa a su valor razonable menos su costo, se considerará a este último como base para la determinación del valor recuperable.

Será necesario realizar el cálculo del valor recuperable de un activo, excepto que dicho activo no sea generador de flujos de efectivo que sean independientes de los que producen otros activos. Cuando sea este el caso, el valor recuperable será determinado por la unidad generadora de efectivo de la que forma parte el activo, con excepción de lo siguiente: a) el valor razonable menos el costo de venta del activo resulta mayor que su

valor en libros, b) se considere que el valor del activo sea muy aproximado a su valor razonable menos el costo y este valor sea factible determinarlo.

En determinadas circunstancias, el cálculo y determinación del valor razonable del activo menos su costo de venta o el valor en uso; las estimaciones, los promedios y otros cálculos simplificados proporcionan bases de aproximación razonables a los valores que podrían obtenerse de cálculos más complicados, como los asentados en esta Norma.

Método del valor en uso

Para efectos de evidenciar los cálculos que reflejen el valor en uso de un activo o unidad generadora de efectivo, la entidad considerará lo siguiente: a) estimación de los flujos que la empresa espera obtener del activo en el futuro, b) variaciones que la empresa estima que se puedan generar del uso del activo o UGE, c) estimación del valor temporal del dinero aplicando la tasa de interés del mercado (sin riesgo), d) precio base que soporta la incertidumbre en el mercado, e) factores externos como la liquidez, la inflación y otros similares que inciden en el activo.

Para estimar el valor en uso de un activo, se debe observar el siguiente procedimiento: a) estimar el flujo de efectivo (entradas y salidas de efectivo) que se deriva del uso continuo del activo, de su venta o disposición final, b) aplicación de tasas de descuento acordes a los flujos de efectivo futuros.

Se puede resumir que la finalidad del IFRS es que la empresa refleje el valor presente que espera obtener de los flujos de efectivo futuros, esto en forma independiente del enfoque y procedimientos específicos que adopte la entidad para cumplir con lo estipulado en la presente Norma.

Estimación de los flujos de efectivo

La determinación del valor en uso de los activos propiedad de la entidad, se basará en los siguientes aspectos: a) en la proyección de los flujos de efectivo, fundamentados en hipótesis razonable y debidamente establecida en estimaciones del entorno económico y de mercado que prevalecerán durante la vida útil del activo, b) en la proyección de flujos de efectivo presupuestados, estructurados sobre previsiones financieras (tasas, inflación, oferta y demanda, etc.) debidamente aprobadas por la gerencia y fundamentadas en el entorno y los organismos concedores del tema, dichas proyecciones se realizarán en un plazo máximo de 5 años, c) en la estimación de flujos posteriores al periodo inicialmente cubierto, utilizando la extrapolación u otras técnicas financieras predictivas válidas.

En todos los casos, la gerencia es responsable de las hipótesis y que sus fundamentos sean válidos, verídicos y uniformes. En la generalidad, se conoce que las previsiones financieras detalladas, explícitas y fiables se realizan por periodos no superiores a cinco años, pudiendo realizarse estimaciones en periodos superiores a este tiempo, fundamentadas en experiencias e información fiable.

Las proyecciones de los flujos de efectivo que comprenden hasta el término de la vida útil de un activo, se llevarán a cabo extrapolando las proyecciones financieras y de flujos; fundamentadas en las previsiones del entorno, aplicando una tasa de crecimiento para los años restantes. La tasa aplicada será constante o decreciente excepto que una tasa creciente resulte más representativa del crecimiento esperado.

Es importante valorar que la creciente competencia del mercado, es una limitación real de crecimiento, por lo que se presume como una dificultad operativa que pone en entredicho las tasas de crecimiento históricas en muchos de los sectores productivos.

Identificación y aplicación del tratamiento contable específico

La compañía Construcciones Sólidas, S.A., ha identificado la pérdida por deterioro de una grúa de 100 toneladas que contribuye de manera importante a la generación de ingresos de la entidad. El activo se registró de acuerdo con el valor de adquisición, según su costo histórico neto y sus depreciaciones acumuladas.

Su valor en libros al 31 de diciembre de 2016 es por un monto de 3,000,000 de dólares. La vida útil del activo está estimada en 5 años a partir del año 2017. Se pretende colocarlo en venta, pero no es posible determinar con fiabilidad su valor.

Se toma la decisión de asignar como valor recuperable de la grúa su valor de uso, determinando para el efecto una tasa de descuento del 10% anual.

Los flujos proyectados para los siguientes 5 años, se determinan en función a la experiencia de obtención de los ingresos y las tendencias de años anteriores.

Tabla 20. Flujos proyectados para el cálculo del valor de uso. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).

Año	Flujos estimados		Valor presente
2017	800,000	<u>240,000</u>	727,272
2018	700,000	$(1 + .01)^1$	578,512
2019	700,000	\longrightarrow	525,920
2020	600,000		409,808
2021	500,000	<u>172,000</u>	310,460
	<u>3,300,000</u>	$(1 + .01)^5$	<u>2,551,972</u>

Tabla 21. Pérdida por deterioro en el ejercicio. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).

Determinación de la pérdida por deterioro	
Valor contable al 31 dic 2016	3,000,000
Valor de uso al 31 dic 2016	<u>2,551,972</u>
Pérdida por deterioro de valor	<u>448,028</u>

Tabla 22. Valor contable neto en libros. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).

Determinación del valor contable neto	
Costo de adquisición del activo	4,000,000
Depreciación acumulada	1,000,000
Ajuste por pérdida de valor	<u>448,028</u>
Valor contable neto en libros	<u>2,551,972</u>

Figura 22: Registro contable de la pérdida por deterioro. Fuente: (NIC-NIIF, 2018).

Concepto	Debe	Haber
Pérdida por deterioro	448.028	
Inmovilizado material		448.028

NIC 2 Inventarios

El rubro de los inventarios, representa uno de los tipos de activos más importantes mantenidos para la venta, porque en sí mismos son la columna vertebral del giro o actividad comercial de la entidad. Este segmento se integra por las materias primas, productos en proceso y productos terminados. En los casos de prestación de servicios, genéricamente se les denomina a estos inventarios; consumibles.

No es de aplicación la presente Norma a los activos en proceso de construcción, los instrumentos financieros, los productos resultantes de las cosechas y los activos biológicos (Guía NIIF para Directores, 2017 / 2018, págs. 61-65).

Los inventarios⁵⁰ se medirán por su costo de adquisición o el de producción cuando la empresa los produce directamente. En los casos de los inventarios que a la fecha del balance no fueron vendidos, se deberán valorar los mismos para determinar su valor neto de realización, debiendo compararse con su costo en libros, para medir su valor de acuerdo con el que resulte menor; entre el valor en libros inicial o el valor neto de realización. En su caso la diferencia se registra como un gasto en el estado de ganancias.

Figura 23: Costos de producción o transformación. Fuente: (Mamani, 2013).



⁵⁰ Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica: Inventarios son activos: (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios (NIC 2 Inventarios, 2005).

No forma parte del costo de los inventarios; las mermas fuera de los parámetros normales, los gastos de almacenaje, salvo cuando el mismo forme parte de un proceso posterior necesario para complementar su transformación; los gastos generales de administración sin relación con los procesos productivos, ni los gastos de las actividades necesarias para su venta (IFRS, 2005).

Valuación de los inventarios

Los costos necesarios deben determinarse para cada artículo del inventario, en forma proporcional y asignados de manera individual. El procedimiento normal de asignación para lotes de producción o para producción continua será la aplicación de alguno de los siguientes métodos conocidos de valuación de inventarios; Primeras entradas, primeras salidas (PEPS o FIFO por sus siglas en inglés), o el del costo promedio ponderado.

Por regla general los métodos aplicados para determinar el costo de los inventarios, deberán aplicarse de manera consistente a los activos de naturaleza análoga. Para otros tipos de inventarios, podría justificarse la aplicación de un método diferente, a líneas de productos diferentes, o utilizados en líneas de negocios no comparables de la misma entidad.

Se entiende que las diferencias en tarifas tributarias o por ubicaciones geográficas no representan una justificación para el uso de métodos diferentes para la medición del valor de los inventarios. Se excluye de su aplicación el método denominado Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS o LIFO por sus siglas en inglés), para la determinación del costo. Será requerida la aplicación de una reducción al valor en libros tratándose de inventarios obsoletos o dañados, o cuando su valor de venta se vea reducido.

Medición de los inventarios

Es aplicable una excepción en la medición de los inventarios, cuando los mismos son mantenidos por corredores-operadores de materias primas (commodities), estos intermediarios medirán los inventarios a su valor razonable, menos los costos indispensables para su venta, otro tipo de giros industriales los medirán a su valor neto de realización. Las diferencias generadas al aplicar estos procedimientos serán reconocidas en el estado de ganancias y pérdidas del ejercicio.

Para efectos de la medición del costo del inventario, particularmente al referirse a los costos de conversión⁵¹, es común que su determinación requiera de juicios profesionales, como en el caso muy usual de la asignación de cargos por concepto de depreciación de la maquinaria, el mantenimiento, el pago de seguros, los salarios de la gerencia y de supervisores, y otros similares; cuya asignación a las unidades en particular puede resultar con algún grado de complejidad.

Costos de transformación

De acuerdo con los lineamientos de la presente Norma, la asignación de costos fijos indirectos a los costos de transformación, se fundamenta exclusivamente en la capacidad instalada o capacidad rutinaria de trabajo de la planta productiva. Se entiende como capacidad normal; el volumen de producción que se obtiene en operaciones normales; se puede fundamentar en el promedio de los periodos o temporadas durante el ejercicio contable, considerando la suspensión de la producción por actividades de

⁵¹ Para los inventarios, comprenderá aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa, una porción calculada de los costos indirectos variables o fijos en los que se ha incurrido para transformar las materias primas.

mantenimiento previstas en los programas. Podrán ser utilizados los niveles reales de producción, cuando estos tengan una aproximación determinante a la capacidad normal instalada en la planta.

Los montos determinados de costos indirectos fijos que se distribuyen en forma unitaria a las unidades producidas, no podrán ser incrementados debido a niveles inferiores de producción a la capacidad normal (capacidad ociosa). Los costos generados por estas circunstancias deberán registrarse como gastos del periodo contable en el que se incurrieron.

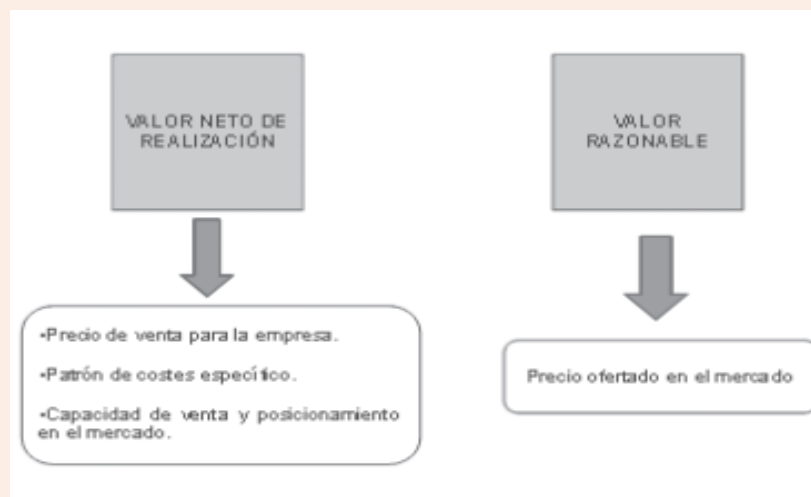
Valor neto realizable y valor razonable

En ocasiones, puede generarse una confusión entre los conceptos; valor neto realizable⁵² y valor razonable. El primero se refiere a un valor propio de la entidad y pocas veces comparable, debido a que involucra la asignación de costos de producción y de venta; aplicables a un precio de venta estimado. El segundo concepto involucra un precio de venta que se obtendría de vender el activo, o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción voluntaria entre dos participantes del mercado en la fecha de medición.

En realidad, el valor razonable neto no necesita tener coincidencia con el valor razonable para medir el deterioro de los inventarios. Como se comentó en el párrafo anterior; el valor razonable neto representa un valor o monto específico, que la entidad determina, de acuerdo con sus características de operación, método de costeo y demás elementos propios de su estructura financiera; el valor razonable es un valor de mercado, que incluso podría ser contrastante con el primero.

⁵² Es 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 (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

Figura 24: Valor Neto de Realización y Valor Razonable. Fuente: (Pallarés, 2010).



En la realidad financiera, el valor razonable neto no necesita tener coincidencia con el valor razonable para medir el deterioro de los inventarios. Como se comentó en el párrafo anterior; el valor razonable neto representa un valor o monto específico, que la entidad determina, de acuerdo con sus características de operación, método de costo y demás elementos propios de su estructura financiera; el valor razonable es un valor de mercado, que incluso podría ser contrastante con el primero.

Información a revelar

La entidad deberá revelar respecto al rubro de inventarios lo siguiente; a) las políticas y criterios adoptados para medir los costos utilizados en la medición de los inventarios, b) especificar de acuerdo con la clasificación propia de la entidad; el valor en libros de cada uno de los rubros y sub rubros que integran los inventarios, c) la identificación de los inventarios que son registrados al valor razonable menos los costos de venta, d) el valor de los inventarios que se reconocieron en los gastos durante el periodo contable, e) el monto de las rebajas a los inventarios que fueron reconocidos

como gastos del periodo, f) el valor por concepto de rebajas que fueron revertidas en el ejercicio de los gastos o costos, g) notas explicativas que revelen las circunstancias que originaron la reversión de rebajas aplicadas a los gastos, h) monto y tipo de inventarios que fueron pignorados para el cumplimiento de deudas.

Identificación y aplicación del tratamiento contable específico

La entidad Muebles Finos, S.A. ha decidido producir una silla para restaurant de tipo genérico, con los siguientes costos de producción del mes de marzo de 2018.

- Consumo de materias primas: 305.000 UM.
- Mano de obra directa: 120.000 UM.
- Costos indirectos de fabricación:
 - Costos fijos: 80.000
 - Costos variables: 25.000
- Capacidad productiva (en unidades): 20.000, Unidades producidas: 15.000.

A continuación, la empresa procede a la valuación de los inventarios y a la determinación del costo de transformación y su registro contable.

Tabla 23. Costo de transformación unitario. Fuente: elaboración propia.

Determinación del costo de transformación			Costo unitario
Consumo M.P.		305,000	20.33
Mano de obra directa		120,000	8.00
Costos indirectos de fabricación		85,000	5.67
Costos fijos (15.000 x 4) (1)	60,000		
Costos variables	25,000		
Costo de Transformación		510,000	
Unidades Producidas		15,000	
Costo Unitario		34,00	34.00

Tabla 24. Valuación de los inventarios por el método PEPS. Fuente: Elaboración propia.

METODO DE VALUACION - PEPS (FIFO)									
Control de inventario									
FECHA	COMPRAS			VENTAS			SALDOS		
	Cantidad	Costo Unidad	Costo Total	Cantidad	Costo Unidad	Costo Total	Cantidad	Costo Unidad	Costo Total
01-mar							(1)	-	-
05-mar	3,000	19.00	57,000				2,999	19.01	57,000
08-mar			-	2,100	19.00	39,900	899	19.02	17,100
				900	19.00	17,100	(1)	19.02	-
12-mar	4,500	20.00	90,000	500	20.00	10,000	3,999	20.01	80,000
18-mar			-	1,000	20.00	20,000	2,999	20.01	60,000
				2,000	20.00	40,000	999	20.02	20,000
23-mar	4,000	20.50	82,015	500	20.00	10,000	4,499	20.45	92,015
26-mar	3,500	21.71	75,985	500	20.00	10,000	7,499	21.07	158,000
29-mar			-	3,000	20.50	61,512	4,499	21.45	96,489
				1,000	20.50	20,504	3,499	21.72	75,985
				3,500	21.71	75,985		-	-
	15,000		305,000	15,000		305,000	(2)		-

(1) Inventario Inicial
(2) Inventario Final

Tabla 25. Integración de los costos de producción e identificación del costo por subactividad. Fuente: elaboración propia.

Datos complementarios de la producción		Costos de subactividad	
Capacidad productiva (en unidades)	20,000	subactividad	Capacidad instalada
Unidades producidas	15,000	5,000	20,000
Costos fijos totales	80,000		
Costos indirectos	25,000		
Materia prima	305,000		
Costos de producción fijos por unidad (80,000 / 4)	4.00		
Costos de subactividad fijos por unidad	4.00	20,000	

Figura 25: Registro contable del costo de transformación global. Fuente: Elaboración propia.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Costo de transformación	Producto terminado (15.000 unidades x 34.00 u.m.)	510,000	
Inventario de productos terminados	Existencias de productos terminados		510,000

Figura 26: Registro contable de los gastos por subactividad. Fuente: Elaboración propia.

Clasificación	Cuentas	Debe	Haber
Gastos de producción	Costos por subactividad	20,000	
Costos fijos de fabricación	Costos por subactividad		20,000

NIC 19 Beneficios a los empleados

Objetivo y Alcance

Esta Norma establece el tratamiento, registro contable y revelación de información financiera relacionada con los beneficios otorgados a los empleados, entre los que la empresa está obligada a reconocer están:

- a) Los pasivos de empleados generados por los servicios personales prestados a la entidad y sobre los cuales se crea el derecho a recibir un pago.
- b) Los gastos que se consumieron, como resultado de los servicios prestados por el empleado a cambio de los beneficios prometidos (NIC 19 Beneficios a los empleados, 2016).

El alcance de la Norma incluye a todos los patrones o empleadores que llevan a cabo el registro contable de los beneficios otorgados a los empleados, exceptuando los mencionados en la *NIIF 2; Pagos Basados en Acciones*. los beneficios referidos serán los provenientes de las siguientes circunstancias:

- a) Los acuerdos formales establecidos entre la entidad y los empleados en lo individual o a través de grupos colectivos con un representante (sindicatos).
- b) Las obligaciones legales establecidas para determinados sectores industriales o los establecidos en el plan nacional o provincial de carácter multi patronal.
- c) Las obligaciones implícitas sustentadas en prácticas informales, pero que generan obligaciones al patrón.

Dentro de los beneficios a los empleados se incluyen entre otros:

- a) Los tipificados de corto plazo, que se pretenden pagar dentro de los doce meses siguientes al periodo contable que se informa, relacionados con lo siguiente:

- i. Sueldos y sus asimilados incluyendo las aportaciones de seguridad social.
 - ii. Derechos obtenidos por permisos y/o ausencias retribuidas por enfermedades.
 - iii. Las ganancias e incentivos a los que tiene derecho el trabajador.
 - iv. Beneficios con carácter no monetario a los que tienen derecho los trabajadores como; atención médica, automóvil, alojamiento, recepción de bienes o servicios total o parcialmente subvencionados.
- b) Derechos post empleo como los siguientes:
- i. Derechos y pensiones de retiro.
 - ii. Seguros de vida, de atención médica y similares.
- c) Otros derechos a largo plazo entre los que se puede incluir:
- i. Retribución de ausencias en modalidad de vacaciones, por extensos periodos de servicio.
 - ii. Reconocimiento por antigüedad en las funciones.
 - iii. Pensiones o retribuciones por invalidez permanente.
 - iv. Reconocimientos por terminación de servicios.

Para los efectos de la presente norma son incluidos dentro de la terminología de empleados o trabajadores a los cargos directivos y gerenciales que desempeñan actividades subordinadas a la entidad económica.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Se incluyen dentro del concepto de beneficios a corto plazo los siguientes conceptos, cuando estos se deban liquidar dentro de los doce meses siguientes al periodo anual en el que se está informando.

- a) Sueldos y sus asimilados incluyendo las aportaciones de seguridad social.
- b) Derechos obtenidos por permisos y/o ausencias retribuidas por enfermedades.
- c) Las ganancias e incentivos a los que tiene derecho el trabajador.
- d) Beneficios con carácter no monetario a los que tienen derecho los trabajadores como; atención médica, automóvil, alojamiento, recepción de bienes o servicios total o parcialmente subvencionados.

Beneficios post empleo

Dentro de los beneficios post empleo, se incluyen los siguientes elementos:

- a) Los relacionado con el retiro; pagos únicos o pensiones.
- b) Seguros de vida, atención médica y similares otorgados posteriormente.

La presente Norma es de aplicación a todos los acuerdo establecidos con los trabajadores, exceptuando los derechos que deben cubrir terceras empresas o instituciones.

Existen dos tipos de planes de beneficios; los planes de aportaciones o los planes de beneficios definidos, dependiendo de la naturaleza y condiciones de estos. En el caso de las aportaciones definidas, la entidad se obliga a cubrir las aportaciones a un fondo definido, mientras que en el caso de beneficios definidos podrían requerir la revisión del monto de las aportaciones, cuando los activos acumulados resulten insuficiente a cumplir los beneficios del plan.

En el caso de los planes de beneficios definidos⁵³; a) la obligación de la empresa está centrada en otorgar los beneficios acordados con el empleado, sean actuales y

⁵³ Este tipo de planes serán clasificados de tipo multi.patronal, considerando que están centrados en un plan definido de aportaciones y beneficios de manera definida, con cláusulas específicas y obligaciones implícitas.

anteriores, b) los riesgos actuariales; de un costo mayor que los beneficios esperados, son asumidos por la entidad en su totalidad.

Planes gubernamentales y Beneficios asegurados

Los planes gubernamentales serán registrados contablemente con las mismas condiciones de los planes multipatronales, diferenciándose en que los planes gubernamentales se establecen a través de una legislación y a cargo de todas las entidades económicas, su administración se lleva a cabo por las autoridades o por otros organismos designados por estos últimos, y sin mediar ninguna influencia de la empresa que lleva a cabo el informe y registro.

Los planes que establece una empresa con la finalidad de otorgar beneficios que pueden sustituir los beneficios obligatorios establecidos por el gobierno, no pueden ser considerados como gubernamentales, aún cuando otorguen otros beneficios a los trabajadores de manera voluntaria.

En muchos de los casos, los planes gubernamentales son financiados mediante pagos de particulares sobre la marcha, por lo que en el caso de que los fondos resultaran insuficientes, la empresa no está obligada a contribuir con el plan gubernamental por dicha circunstancia. La obligación de pago de la empresa cesa en el momento en el que el o los trabajadores beneficiarios; abandonan o dejan de ser empleados de la entidad económica.

Resulta válido para la empresa, que el plan de beneficios post empleado; se lleve a cabo por medio de primas de una póliza de seguros, que sustituyen la obligación, y será tratado como un plan de aportaciones definidas, excepto que persista la obligación

legal o implícita de manera directa o indirecta por medio del mismo plan, caso en el que la entidad deberá:

- a) Pagar los beneficios contraídos con los trabajadores cuando estos resulten exigibles.
- b) Pagar las cantidades que las aseguradoras omitieran cubrir a los trabajadores relacionados con los servicios otorgados por estos últimos a la empresa.

Cuando la empresa de una manera legal o implícita mantiene la obligación de pago de los beneficios, registrará el plan como un plan de beneficios definidos.

Registro de las obligaciones implícitas y el estado de situación financiera

Las entidades están obligadas a realizar el registro contable tanto de las obligaciones legales del plan de beneficios, como las obligaciones implícitas que surgen en la vida práctica de esas obligaciones.

La empresa deberá reconocer el pasivo (activo) resultante de los beneficios netos, dentro del estado de situación financiera. En los casos que resulte un superávit de un plan de beneficios establecido, medirá dicho beneficio conforme al procedimiento que de un resultado menor conforme a lo siguiente:

- a) El superávit resultante dentro del plan de beneficios establecido.
- b) El monto del activo resultante, de aplicar la tasa de descuento utilizada en los cálculos actuariales.

El activo referido en el párrafo anterior podrá determinarse cuando el plan de beneficios fue sobre financiado o como resultado de ganancias actuariales, debiendo reconocerse como activo en los siguientes casos:

- a) La entidad ejerce un control económico de los recursos destinados a beneficios en el futuro.
- b) El control referido es resultado de situaciones o decisiones del pasado.
- c) Los beneficios futuros podrán estar disponibles para la empresa; como reducciones de aportaciones posteriores o por la obtención de reembolsos para la entidad o aplicables a otros planes con resultado deficitario. En todos los casos, el valor presente de los beneficios futuros representa el techo del activo.

La información que deberá revelar la entidad será la tendiente a explicar lo siguiente:

- a) Las características del plan de beneficios, así como los posibles riesgos asociados.
- b) Los importes asentados en los estados financieros relacionados con los planes de beneficios, explicando su interacción.
- c) Las posibles afectaciones a los flujos futuros, originados por los planes de beneficios.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo, reconocimiento y medición

Los planes y beneficios destinados a los empleados que no se estimen pagar dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo que se informa, se consideran de largo plazo los siguientes conceptos:

- a) Las vacaciones pagadas a largo plazo y los años sabáticos.
- b) Premios a la antigüedad y otros similares por tiempo de servicio.
- c) Primas e indemnizaciones por invalidez permanente.
- d) Participación en incentivos y ganancias a largo plazo.
- e) Otro tipo de retribuciones diferidas.

El registro contable de los beneficios a largo plazo no está sujeto normalmente al mismo grado de certidumbre que los beneficios post-empleo, por lo que su registro no requiere de medición en un resultado integral diferente.

Para el reconocimiento del superávit o déficit de los planes de beneficio a largo plazo, la empresa debe medir y reconocer la posibilidad de los derechos de reembolso. En el caso de algunos beneficios a los empleados a largo plazo, la empresa debe reconocer dentro del resultado del periodo que se informa; el neto de los siguientes importes, exceptuando cuando otra NIIF permita un tratamiento diferente o su inclusión en el costo de algún activo específico:

- a) El costo del propio servicio.
- b) Los intereses sobre el pasivo o activo específico.
- c) Los ajustes generados por nuevas mediciones a los beneficios netos definidos.

Una modalidad específica de los beneficios al largo plazo es el beneficios establecido por invalidez permanente. Cuando su otorgamiento depende del periodo del servicio en el que ocurre, su obligatoriedad será la misma fecha en la que se presta el servicio. La medición de esta obligación debe reflejar la fecha en el que el pago va a ser requerido, incluyendo el posible intervalo en el que se espera cubrir los pagos.

Cuando la proporción del beneficio es bajo las mismas bases para todos los empleados con invalidez, sin dependencia de los años de servicios prestados, el costo de los beneficios que se otorgarán se reconocerá en la misma fecha cuando surgen los hechos que originan la invalidez de larga duración o permanente.

Beneficios por terminación

Los beneficios por terminación tienen un tratamiento excluyente a los demás beneficios otorgados por la entidad a los empleados, principalmente porque el suceso de terminación genera la finalización del vínculo laboral. Se entiende que los beneficios que surgen de la terminación del contrato laboral proceden de la decisión de la empresa de finalizar el vínculo laboral o la decisión del empleado por aceptar dicha oferta.

Los beneficios por terminación del contrato no pueden incluir otros beneficios que procedan de la terminación de la relación laboral a petición del empleado, sin que medie oferta de la empresa o que existan causales o requerimientos de retirarse obligatoriamente; en el entendido que esos beneficios son post-empleo.

Diversas empresas, otorgan un nivel inferior de beneficios por terminación de contrato cuando este se genera a petición expresa del empleado (beneficio postempleo), que cuando la finalización del contrato de manera anticipada se lleva a cabo por iniciativa de la entidad, siendo substancialmente mayor en este último caso, principalmente por razones contractuales y normas en materia laboral.

En la mayoría de los casos, los beneficios por terminación de contrato anticipado se refieren a pagos únicos que pueden incluir lo siguiente:

- a) Beneficios post-empleo fundamentados en el plan de beneficios a los empleados.
- b) Salarios que comprendan periodos posteriores otorgados por la entidad.

Con frecuencia los beneficios por terminación se otorgan bajo las condiciones establecidas en el plan de beneficios al empleado; que pueden otorgarse de conformidad con la legislación laboral vigente, por contratos o acuerdos con sindicatos o como usos o prácticas de la empresa de aplicación general.

Es común que algunos de los beneficios a los empleados se otorguen en forma independiente a las circunstancias que motivaron la desvinculación del empleado, por lo que la veracidad de estos beneficios es irrevocable, a pesar de que la fecha efectiva en que se pagarán pueda ser incierta. Estos beneficios suelen tipificarse como indemnizaciones de finalización de contrato o gratificaciones, que ciertamente representan beneficios postempleo, mismos que serán registrados contablemente como beneficios post-empleo.

Caso práctico NIC 19; Beneficios a los empleados

A continuación, ejemplo de cálculo actuarial de una empresa que desea otorgar a sus trabajadores un beneficio económico por cada año de servicios trabajado.

Figura 27: Cálculo actuarial para determinar el monto de un beneficio económico a los trabajadores. Fuente: (NIC 19 Beneficios a los empleados, 2016, pág. 14)

AÑO	1	2	3	4	5
Beneficios atribuidos a años anteriores	0	131	262	393	524
Periodo corriente					
1% de sueldo del año 5	131	131	131	131	131
Periodo corriente y anteriores	131	262	393	524	655
Importe inicial de la obligación	0	89	197	325	476
Interés al 10%	0	9	20	33	38
Costo de los servicios del periodo CTE	89	98	109	119	131
Importe final de la obligación	89	196	324	476	655

La empresa Socofar, S.A., ha decidido implementar a partir del ejercicio de 2018 un plan de beneficios a sus empleados; consistente en un plan de pensiones por

antigüedad laboral mayor a 15 años y un fondo creciente por retiros o indemnización a todo el personal, sea por retiro voluntario o despido. Los sueldos y salarios generales se registran en una cuenta denominada Gastos de personal, con sus respectivas subcuentas por centro de costos y por tipo de remuneración. La misma mecánica de registro contable se utilizará para el registro de las provisiones por concepto de pensiones y de indemnizaciones.

Figura 28: Registro contable de los sueldos y salarios. Fuente: (Guerrero & Martínez, 2015).

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto de personal	X	
Pasivo por obligaciones laborales		X

Figura 29: Registro contable de la provisión al plan de pensiones. Fuente: (Guerrero & Martínez, 2015).

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto por aportes a sistemas complementario de pensiones	3.250	
Acreedores por planes de pensiones		3.250

Figura 30: Registro contable de la provisión para indemnización. Fuente: (Guerrero & Martínez, 2015).

Concepto	Débito	Crédito
Gastos x indemnización	2.265,00	
Indemnizaciones por pagar		2.265,00

NIC 12 Impuestos sobre las ganancias

Esta Norma establece los lineamientos contables relacionados con los impuestos determinados sobre los ingresos de la empresa y su registro en el caso de impuestos corrientes o de tipo diferido.

De conformidad con la NIC 12, los impuestos a las ganancias son todos aquellos nacionales o extranjeros que se fundamentan en beneficios imponibles, como las retenciones de impuestos y las cargas impositivas por ganancias obtenidas, incluyendo las retenciones sobre dividendos. El impuesto sobre ventas, sobre el valor agregado y otros similares no están tipificados como impuestos a las ganancias (Guía NIIF para Directores, 2017 / 2018, págs. 72-77).

El gasto registrado por la entidad en concepto de impuesto a las ganancias deberá reflejarse en el estado financiero del periodo al que corresponde su pago o en su defecto su recuperación, incluyendo dentro del mismo rubro el impuesto corriente y el impuesto diferido según proceda al beneficio imponible o el generado por pérdida contable en el periodo respectivo.

Base Fiscal

Es el importe de un activo deducible para efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles, que obtendrá la entidad al recuperar el valor en libros de dicho activo. En el caso que los rendimientos económicos no tributen, la base fiscal de un activo⁵⁴ se considera el valor en libros de dicho activo.

⁵⁴ Es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

En el caso de los pasivos, la base fiscal será el equivalente a su valor en libros menos las deducciones deducibles relacionadas con dicha partida. Cuando los ingresos por actividades ordinarias relacionadas con las partidas anteriores se perciban de manera anticipada, la base fiscal de dicho pasivo es el importe registrado en libros, menos los importes por concepto de actividades ordinarias que no se consideren imponibles en otros periodos futuros.

Existen ciertas partidas que, pese a no tener el carácter de un activo o pasivo dentro del estado de situación financiera, pueden ostentarse con una base fiscal. Partidas como los costos de investigación registrados dentro de los gastos del periodo en la determinación de la utilidad contable, posiblemente resulten gastos no deducibles en el periodo actual, y resulten deducibles en la determinación de la ganancia o pérdida fiscal de un periodo fiscal posterior.

La diferencia determinada en la base fiscal referida a los costos de investigación, que es equivalente a la partida deducible de periodos futuros, y su valor en libros sin efecto sobre el resultado, es una diferencia temporal deducible de los impuestos que se produce en calidad de impuesto diferido⁵⁵.

Existe un principio fundamental que establece esta Norma, se genera cuando la base fiscal de un activo o pasivo no resulta aplicable en el presente, y se debe reconocer un pasivo o activo en concepto de impuesto diferido, cuando dicho importe producirá pagos fiscales en mayor o menor cuantía que los resultantes en condiciones normales.

En resumen, es importante no perder de vista el principio de esta Norma; un ingreso tributa cuando el concepto que le dio origen es cobrado o recibido por la entidad,

⁵⁵ “Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles” (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

y en contraparte, un gasto tiene el carácter de deducción fiscal cuando la obligación que le dio origen es pagada por la entidad en el periodo contable correspondiente.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

El impuesto normal que corresponde al periodo actual o anteriores, deberá ser reconocido dentro de los pasivos en la misma proporción que no ha sido pagado. Cuando el importe pagado exceda al monto del impuesto del periodo o de periodos anteriores, el saldo excedente se considerará como un activo del periodo.

En el mismo criterio, cuando un importe a cobrar sea proveniente de una pérdida fiscal, y cuando dicho monto pueda ser recuperable, se reconocerá el mismo como un activo del periodo en el que se generó la pérdida fiscal, bajo el argumento que el derecho que origina el beneficio puede ser medido con fiabilidad.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Las diferencias temporarias imponibles, serán reconocidas como pasivos de índole fiscal por cualquier tipo de diferencia que se hubiese originado, considerando entre otros los siguientes casos:

- a) Haber reconocido una plusvalía inicial.
- b) Reconocimiento de un activo o pasivo inicial en una transacción;
 - Que no representa una combinación de negocios.
 - No genere efectos en la ganancia o pérdida fiscal.

El pasivo diferido con carácter fiscal debe considerar las diferencias temporarias imponibles asociadas, cuando se trata de inversiones relacionadas con empresas subsidiarias, sucursales, asociadas o con participación de acuerdos conjuntos.

El reconocimiento de los activos registrados en libros tiene implícito el supuesto que su valor será recuperado mediante algún beneficio económico, mismo que la empresa recibirá en el transcurso del ejercicio o en ejercicios futuros. En los casos que el valor en libros sea superior a su base fiscal, se entiende que generará beneficios económicos imponibles en un valor superior a su valor deducible.

La diferencia mencionada, será la diferencia temporaria imponible que dará como resultado la obligación de pagar impuestos futuros en calidad de impuestos diferidos. En la medida gradual que la empresa recupera el valor en libros del activo, la diferencia temporaria fiscal se irá disminuyendo, misma que dará lugar a la ganancia imponible. Esta situación hace posible que parte de los beneficios económicos se disminuyan mediante el pago de los impuestos respectivos.

En conclusión, la presente Norma exige el reconocimiento de los pasivos que se generaron por concepto de impuestos diferidos, exceptuando los casos descritos de los pasivos fiscales que se generaron producto de transacciones con asociadas, inversiones relacionadas, acuerdos conjuntos o empresas subsidiarias.

La determinación de diferencias temporarias se determina, en los casos que los ingresos y gastos son reconocidos contablemente en el periodo que se generan, entre tanto que fiscalmente son computados en otro ejercicio fiscal atendiendo a su cobro. Estas diferencias se conocen como diferencias temporales, como las que a continuación se mencionan:

- a) Las determinadas por el registro de ingresos y gastos por actividades ordinarias, pero las ganancias asociadas a los mismos son reconocidas en ejercicios posteriores, atendiendo a la fecha en que se lleva a cabo su cobro, por lo que el pasivo de los impuestos generados queda registrado como un impuesto diferido.

- b) La generada por la aplicación de la depreciación para efectos fiscales y la que se determina puramente para los efectos contables. Dependiendo de la que resulte mayor, dará como resultado una diferencia temporaria imponible o en su defecto una ganancia temporaria deducible, con el colateral efecto en el monto del impuesto diferido sobre las ganancias.
- c) Los costos destinados a la investigación y desarrollo son objeto de capitalización y amortización en periodos futuros, para efectos de la ganancia contable, pero factibles de su deducción fiscal en el periodo que se generan y pagan.

Otras circunstancias que pueden dar a lugar a diferencias temporarias son las siguientes:

- a) Las determinadas por el efecto de combinaciones de negocios, cuando los activos adquiridos y los pasivos asumidos son reconocidos a su valor razonable según la *NIIF 3; Combinaciones de Negocios*, pero no son realizados los ajustes para efectos tributarios en cada una de las entidades.
- b) Son revaluados los activos, generando una diferencia para efectos fiscales.
- c) Surge una plusvalía por la combinación de negocios.
- d) Se determina una diferencia de la base fiscal con el valor reconocido por vez primera de un activo o pasivo, atribuible la discrepancia a políticas o subvenciones gubernamentales.
- e) Existe una diferencia entre el valor en libros de inversiones con empresas subsidiarias, asociadas, sucursales o en acuerdos conjuntos, contra la base fiscal de estos conceptos.

Diferencias temporarias deducibles

La entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, originado de las diferencias temporarias que son deducibles, en la proporción que existan evidencias de generación de ganancias futuras contra las que se puedan compensar las mismas, excepto que el activo referido se hubiese originado como resultado del reconocimiento de un activo o pasivo en una transacción como las siguientes:

- a) No implique una combinación de negocios.
- b) Que al momento de su determinación no tenga un efecto sobre la ganancia contable ni la ganancia o pérdida fiscal.

Sin menoscabo de los aspectos anteriores, los activos por impuestos diferidos se deben reconocer por las diferencias temporarias originadas por subsidiarias y negocios conjuntos, además de estar claramente presente la expectativa que el valor correspondiente será liquidado en periodos posteriores; mediante recursos representados por beneficios económicos.

En el momento que los recursos sean erogados efectivamente por la entidad, sea parcial o totalmente podrá ser deducible para efectos de la determinación de la ganancia o pérdida fiscal⁵⁶ en los periodos posteriores al reconocimiento del pasivo referido, generando una diferencia temporaria entre la base fiscal y el pasivo registrado en libros. Por consiguiente, se determinará un activo por impuestos diferidos, referido a las ganancias a recuperarse en los periodos subsecuentes, cuando exista la posibilidad de deducir el pasivo que determinará la ganancia fiscal.

⁵⁶ Ganancia fiscal (pérdida fiscal) es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

En los casos que el valor en libros de un activo resulte menor que su base fiscal, la diferencia representará un activo por impuestos diferidos, susceptible de compensarse contra las ganancias que se generarán en los ejercicios posteriores. Se presentan a continuación casos que ilustran la determinación de activos por impuestos diferidos:

- a) Los costos referidos a retiros del personal que son deducibles de la ganancia contable, en la proporción que los servicios de los empleados son recibidos, pero que, sin embargo, las partidas no pueden ser fiscalmente deducidas hasta el momento en que son efectivamente pagadas al trabajador, o se realicen las aportaciones efectivas a un fideicomiso externo encargado de su administración. En este momento se determinará la diferencia temporaria referida.
- b) Los demás casos señalados en los incisos a, b y c del capítulo anterior, reconocimiento de pasivos y activos por impuesto corrientes.

Medición

Los pasivos o en su caso activos corrientes de tipo fiscal, con independencia que procedan del ejercicio actual o de ejercicios anteriores, serán medidos por los importes que se estime pagar o recuperar por parte de la autoridad fiscal, apegándose a la normativa impositiva que le resulte procedente u obligatoria, al final del periodo fiscal sobre el que se realizará el informe financiero.

Las tasas impositivas que se deberán aplicar a los activos o pasivos de impuestos diferidos serán las aplicables al ejercicio en el que se realiza o el pasivo se cancela, fundamentado en las leyes fiscales y las tasas establecidas por las mismas, que se encuentren vigentes al término del ejercicio. Cuando existan diferentes tasas impositivas en proporción al nivel de ganancia fiscal, los activos o pasivos diferidos serán

medidos aplicando una tasa promedio a la que se espera aplicar a la ganancia o pérdida fiscal, según resulte en el periodo referido.

El importe resultante de medir los pasivos y los activos por impuestos diferidos debe ser reflejo del entorno y realidad fiscal que se generará y que la entidad estima al final del periodo fiscal; ya sea como pago o como recuperación referente a sus pasivos o activos registrados en libros.

En algunas regiones o países, el pasivo registrado en libros debe estar determinado conforme a alguna o ambas de las circunstancias siguientes:

- a) La tasa que se aplicó en la determinación del pasivo o activo, reconocido en los libros de la entidad.
- b) La base fiscal que del pasivo o activo.

La entidad medirá el activo o pasivo relacionado con el impuesto diferido, fundamentado en la base y tasa impositiva que resulta congruente al momento de recuperar o pagar el saldo de la partida correspondiente.

Información a revelar

De conformidad con la presente Norma, la entidad deberá revelar en los estados financieros el impuesto a las ganancias, integrando el mismo por sus principales elementos que lo componen; ingresos, gastos como se ejemplifica a continuación:

- a) Los ingresos y los gastos, atendiendo al tipo de impuesto corriente.
- b) Los ajustes aplicados en el ejercicio, pertenecientes a periodos anteriores.
- c) El monto por concepto de impuestos diferidos; originados en el periodo o por reversiones en las diferencias temporarias.

- d) Importes de las diferencias por cambios en las tasas de impuestos, o por nuevos impuestos aplicados en el periodo, que tuvieron un impacto en la cuenta de impuesto diferidos.
- e) Monto de los beneficios fiscales aplicados; provenientes de créditos fiscales, pérdidas o diferencias temporarias no reconocidas en los ejercicios anteriores, que redujeron el gasto por impuestos, o que fueron deducidos de los impuestos diferidos.
- f) Impuestos diferidos que se determinaron por la reducción de activos.
- g) Ingresos o gastos por impuestos, derivados de cambios en la aplicación de políticas contables y errores que influyeron en la determinación del resultado.

Caso Práctico NIC 12; Impuestos sobre las ganancias

La empresa Constructora de Valparaíso, S.A., ha obtenido en el presente ejercicio una ganancia fiscal por 5,000 U.M. con deducciones no deducibles de 500, y una depreciación fiscal acelerada de 3,000. La tasa impositiva en el presente ejercicio es del 30%.

Se procede a su registro contable para reconocer el importe por concepto de impuestos diferidos del presente ejercicio.

La liquidación de conformidad con la NIC 12, Impuestos sobre las ganancias, sería la siguiente:

Figura 31. Determinación del pasivo por impuesto corriente. Fuente: (Jimenez, 2015).

Liquidación Fiscal	
Resultado contable antes de impuestos.....	5.000
(+/-) Diferencias permanentes	
Sanción no deducible.....	+ 500
(+/-) Diferencias temporarias*	
Elementos de activo:	
Base fiscal inferior a su valor contable originada en el ejercicio	-3.000
Resultado fiscal	2.500
(-) Bases impositivas negativas	0
Base imponible	2.500
X30% Cuota íntegra	750
(-) Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida (impuesto corriente)	750

- Diferencias temporarias por diferencias de valor que pasan por la cuenta de resultados.

Figura 32. Diferencias temporarias originadas por la depreciación acelerada. Fuente: (Jimenez, 2015)

Base fiscal Del activo	Valor Contable Del activo	Importe Diferencia temporaria	Tipología	Efecto En balance (dif. Temp. x t)	Ajuste Sobre Saldo Inicial
20.000- 5.000 = 15.000	20.000- 2.000 = 18.000	3.000	Imponible	Pasivo imp. Diferido = 900	Alta 900

El efecto de la depreciación fiscal acelerada originó una deducción autorizada en el periodo, por un monto mayor a la partida contable por el mismo concepto, dando origen a una diferencia temporaria que se aplicará en los ejercicios posteriores.

Figura 33. Determinación del efecto impositivo y el pasivo diferido. Fuente: (Jimenez, 2015).

Cuenta	Débito	Crédito
Gasto por impuesto sobre ganancias	1.650	
Acreedor por impuesto ganancias (impuesto corriente)		750
Pasivo por impuesto diferido		900

La depreciación acelerada incrementó el gasto a la base fiscal, por lo que de manera independiente la empresa registra el pasivo por este concepto que se amortizará en armonía con la depreciación contable en los periodos fiscales posteriores.

Figura 34. Información a revelar por efecto de las partidas no deducibles. Fuente: (Jimenez, 2015)

Conciliación	
Resultado contable x tipo impositivo (5.000 x 30%)	1.500
Diferencia permanente x tipo impositivo (500 x 0,3)	150
Impuesto sobre ganancias	1.650

Se revela el incremento que se generó en el impuesto, por concepto de las partidas no deducibles del periodo.

Figura 35. Información a revelar por diferencias temporarias del ejercicio. Fuente: (Jimenez, 2015).

Conciliación	
Impuesto ganancias devengado (a figurar en la cuenta de resultados)	1.650
-Pasivo por impuesto diferido originado en el ejercicio	-900
+Cancelaciones de pasivos por impuestos diferidos	0
Impuesto corriente (cuota líquida)	750

Revelación del efecto de la depreciación acelerada en el impuesto del ejercicio.

Módulo 4: Nuevas normas contables

Contenido

NIIF 9 Instrumentos Financieros (2018)

Objetivo y alcance

Tiene como principal objetivo establecer los principios para el tratamiento de la información financiera sobre activos y pasivos financieros, con la intención de generar información relevante y de utilidad para los usuarios de la información financiera, que les permita evaluar los valores, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo de la empresa (IFRS , 2018, pág. NIIF 9).

Su aplicación y cobertura, incluye todas la entidades y a todos los tipos de instrumentos financieros⁵⁷ que se conocen en la profesión contable y financiera. Se exceptúa de su aplicación a los siguientes casos y circunstancias;

- a) Participaciones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias que llevan a cabo su registro contable de acuerdo con la NIF 10; Estados Financieros Consolidados, NIC 27; Estados Financieros Separados, NIC 28; Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.
- b) Las obligaciones y derechos contraídos por los contratos de arrendamiento sujetos a la NIIF 16; Arrendamientos.
- c) Los derechos y obligaciones emanados de los planes de beneficio a empleados, sujetos a la NIC 19; Beneficios a Empleados.

⁵⁷ Cualquier contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de capital en otra entidad (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

- d) Instrumentos financieros que cumplen con la definición de instrumento de patrimonio de la NIC 32, e) derechos y obligaciones emanados de contratos de; seguros, préstamos, instrumentos financieros.

Reconocimiento y baja de cuentas

Reconocimiento inicial

La entidad deberá reconocer un activo o pasivo financiero en su estado de situación financiera únicamente cuando se encuentre tipificado dentro de las cláusulas del contrato respectivo. El reconocimiento inicial de un activo financiero debe ser clasificado conforme lo establecido por el capítulo 4 de esta Norma; Clasificación de Activos Financieros.

Compra venta convencional de un activo financiero

La compraventa habitual de activos financieros⁵⁸ debe ser reconocida y dada de baja de conformidad con los lineamientos de esta Norma, referentes a la fecha de contratación o fecha de liquidación del mencionado activo.

Baja en cuentas de activos financieros

En los estados financieros consolidados; la empresa primero deberá consolidar sus empresas subsidiarias en conformidad con la NIIF 10, para posteriormente aplicar los lineamientos a la información resultante del grupo. Previo a la aplicación de la baja en cuentas de un activo financiero, la empresa debe determinar si la baja corresponde a solo una parte del activo o a una parte de un grupo de activos financieros similares.

⁵⁸ Cualquier activo que posea una de las siguientes formas: (a) Efectivo; (b) Un instrumento de patrimonio neto de otra entidad; (c) Un derecho contractual; (d) Un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Baja en cuentas de pasivos financieros

La empresa deberá eliminar de su estado de situación financiera un pasivo o una proporción de este únicamente cuando se ha extinguido la obligación de pago de este, según especificaciones del contrato, se ha pagado, o ha expirado su cobrabilidad.

Las permutas entre un prestamista y un prestatario de instrumentos de deuda; se registrará contablemente como una cancelación del pasivo financiero de origen, y reconociéndose en ese mismo acto una nuevo pasivo financiero vigente. De la misma manera las modificaciones sustanciales de las condiciones de un pasivo financiero existente se realizarán mediante la cancelación del pasivo original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero.

Las diferencias entre los valores en libros de un pasivo financiero o una parte de él que presuntamente está cancelado o transferido a un tercero y su contraprestación pagada, será reconocida en el resultado del periodo en el que se lleve a cabo la cancelación.

Clasificación de activos y pasivos financieros

Clasificación de activos financieros

La empresa clasificará los activos financieros; a costo amortizado, valor razonable con modificaciones en otro resultado integral o a valor razonable con modificaciones en los resultados sobre los argumentos siguientes;

- a) Modelo de negocio de la empresa para la gestión de activos financieros.
- b) Por las características de los flujos de efectivo del contrato financiero.

La medición de un activo financiero se llevará a cabo por el método del costo amortizado cumpliendo con las condiciones;

- a) Los activos financieros se ejecutan dentro de un modelo de negocio que tiene por objetivo mantener los activos financieros como medio de obtención de los flujos de efectivo del contrato.
- b) Las condiciones del contrato brindan al activo el derecho de obtener flujos de efectivo por concepto de pagos del principal e intereses de este.

Los activos financieros se medirán a valor razonable con modificaciones en otro resultado integral cumpliendo las siguientes condiciones;

- a) El activo se mantiene en el modelo de negocio que tiene por objetivo lograr flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos.
- b) Las condiciones del contrato permiten en fechas específicas la obtención de flujos de efectivo por concepto de pagos del principal e intereses del mismo.

Los activos financieros deben medirse a valor razonable con cambios en el resultado, excepto que su medición se realice a costo amortizado o a valor razonable con modificaciones en otro resultado integral. La entidad podrá realizar una elección irrevocable en el momento del reconocimiento inicial de presentación de los cambios posteriores en el valor razonable de otro resultado integral, para inversiones en instrumentos de patrimonio.

Clasificación de pasivos financieros

La empresa clasificará los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado, exceptuando los casos siguientes;

- a) Los pasivos financieros a valor razonable con modificaciones en resultados.
- b) Los pasivos financieros surgidos de transferencias de activos financieros que no cumplen los requisitos para su baja en cuentas o que se registran contablemente mediante el enfoque de la implicación continuada.

- c) Contratos de garantía financiera.
- d) Compromisos de concesión de préstamos a tasas de interés inferiores a las del mercado.
- e) Por contraprestaciones contingentes reconocidas por el adquirente en combinación de negocios sujetos a la NIIF 3.

Medición inicial y medición posterior

La empresa medirá un activo financiero por su valor razonable. Cuando el activo no pueda ser medido a su valor razonable; los costos directamente atribuibles a la transacción y a la adquisición de este serán incluidos dentro de su valoración.

Posterior al reconocimiento inicial, la empresa deberá medir el activo financiero de conformidad con los siguientes criterios:

- a) Método del costo amortizado⁵⁹.
- b) El valor razonable; con efectos en otro resultado integral.
- c) El método de valor razonable con efectos en los resultados.

Medición a costo amortizado de activos financieros

Mediante el método de interés efectivo, los ingresos provenientes de intereses se calcularán aplicando el *método del interés efectivo*; debiendo calcularse mediante la aplicación de la tasa efectiva de interés al valor bruto en libros de los activos financieros, exceptuando los siguientes casos:

⁵⁹ Importe al que fue medido en su reconocimiento inicial un activo financiero o un pasivo financiero, menos reembolsos del principal, más o menos, la amortización acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia entre el importe inicial y el importe al vencimiento y, para activos financieros, ajustado por cualquier corrección de valor por pérdidas (NIIF 9; Instrumentos Financieros, 2018, pág. 35).

- a) Para los activos financieros con un evidente deterioro de su valor crediticio, sean estos comprados u originados. En estos casos la tasa de aplicación será la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero, considerando el periodo desde el reconocimiento inicial hasta el momento actual.
- b) Cuando los activos financieros que no son activos financieros con detrimento de su valor crediticio comprado u originado y que se convirtieron en activos de tipo financiero con un menoscabo de su valor crediticio original. En estos casos la empresa deberá aplicar una tasa de interés efectiva modificada por calidad crediticia, conforme al costo amortizado de los activos financieros en los periodos posteriores de su presentación.

Deterioro de valor y reconocimiento de pérdidas esperadas

Las empresas podrán reconocer una *pérdida de valor crediticia esperada* sobre los activos financieros que son medidos de conformidad con este capítulo, y con efecto en el saldo de cuentas por cobrar por arrendamientos, los activos en contrato o compromiso de préstamo y los contratos de garantía financiera, sujetos a los requerimiento de deterioro de valor de acuerdo con esta Norma.

La entidad deberá aplicar los requerimientos de deterioro de valor para reconocer y medir las correcciones de valor originadas por pérdidas a los activos financieros medibles a valor razonable con efectos en otro resultado integral, no reduciendo el valor en libros del activo en el estado de situación financiera.

Determinación de riesgos crediticios significativos

En cada periodo contable, la empresa debe evaluar el posible incremento en el riesgo crediticio⁶⁰ de los instrumentos financieros a partir del reconocimiento inicial. Para efectos de la evaluación la empresa debe utilizar como base, el cambio determinado en el riesgo de incumplimiento a lo largo de la vigencia del instrumento financiero, en lugar de considerar para efectos contables el valor de las pérdidas crediticias estimadas.

Para efectos de la evaluación, la empresa debe comparar el riesgo de incumplimiento sobre el instrumento financiero en la fecha de presentación, con el de la fecha de reconocimiento inicial, considerando la información razonable sustentable disponible, sin coste que pueda ser indicativo de aumentos en el riesgo crediticio a partir de la fecha inicial del reconocimiento.

Ganancias y pérdidas

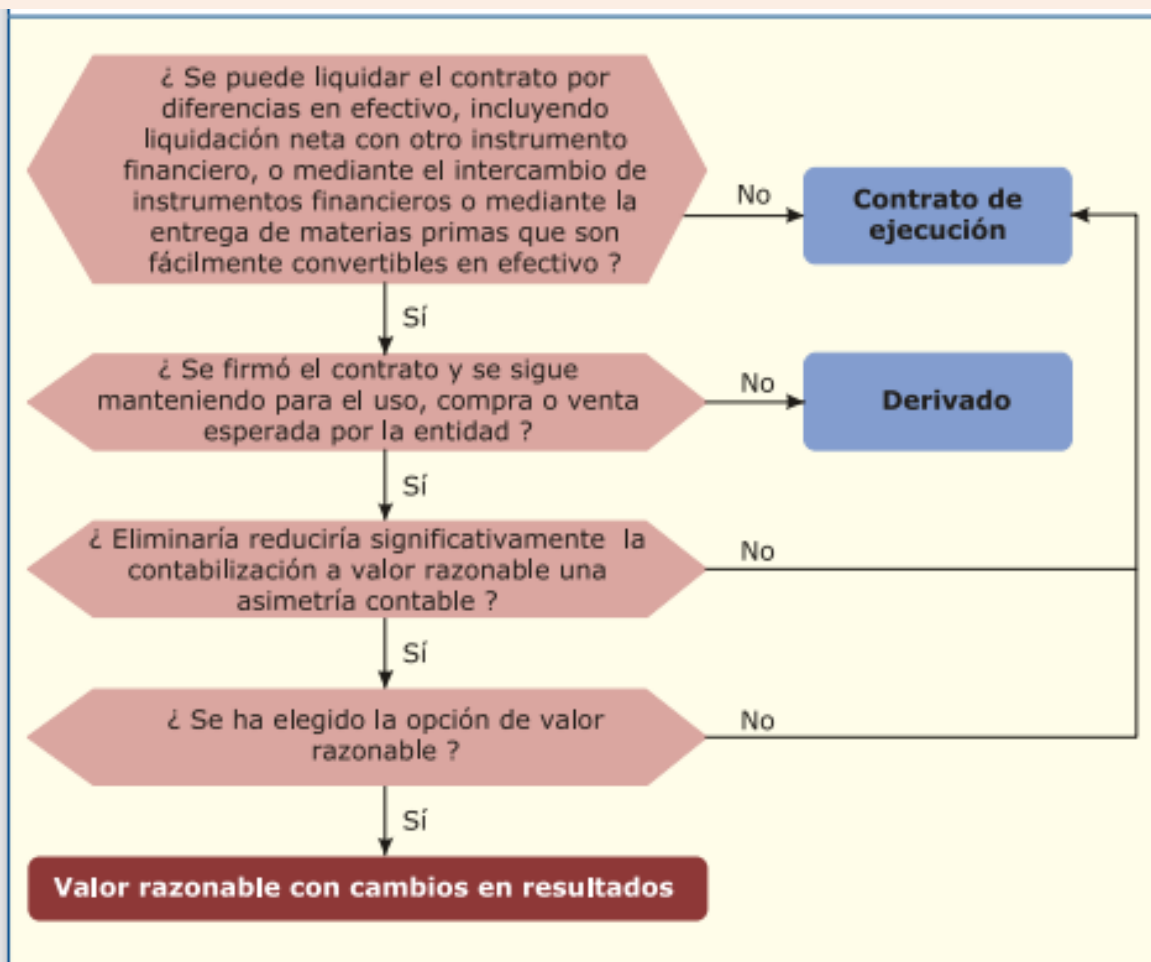
Las ganancias o pérdidas en activos o pasivos financieros se miden al valor razonable; se reconocerán en el resultado del periodo excepto los siguientes casos;

- a) Son parte integrante de una relación de cobertura.
- b) Cuando se trata de una inversión en un instrumento patrimonial y la empresa eligió las ganancias y pérdidas en otro resultado integral.
- c) Se trata de un pasivo financiero designado a valor razonable con cambios en resultados.
- d) Está referido a un activo financiero que se mide a valor razonable con modificaciones en otro resultado integral.

⁶⁰ La NIIF 7 define el riesgo crediticio como “el riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación. El requerimiento relaciona el riesgo de que el emisor no dé el rendimiento esperado de ese pasivo particular (NIIF 9; Instrumentos Financieros, 2018, pág. 85).

Caso Práctico NIIF 9; Instrumentos Financieros

Figura 36. Valoración inicial de activos y pasivos financieros. Fuente: (Barroso, 2014).



Estructura conceptual que describe la valoración inicial del activo y pasivo financiero, formulado mediante el contrato e intercambio de instrumentos financieros respectivos.

La empresa Financiera de Santiago, S.A. dispone de una cartera de créditos en la que dentro de sus cláusulas está permitido el pago anticipado, con una tasa de interés efectiva del 10%. El importe principal de la cartera es de 10,000 UM., la empresa financiera realiza una transacción con una empresa internacional para ceder la cartera a

un valor de 9,115 UM. El comprador de la cartera obtiene derechos por 9,000 UM, más intereses por cobrar al 9.5% en promedio.

La Empresa Financiera se reserva el derecho sobre 1,000 UM de cobros más intereses al 10%, más el excedente del diferencial sobre las 9,000 UM, restantes del principal.

El valor razonable de la cartera a la fecha de realizar la transacción financiera es de 10,100 UM. La diferencia entre el pago recibido; 9,115 menos el valor razonable de la porción transferida, 9,090 (9,115 – 9,090) 25, representan la ganancia realmente obtenida en la transacción.

La entidad financiera estima que la diferencia entre el valor razonable de la cartera de 10,100, comparado con el valor razonable del exceso porcentual que quedó a favor de la empresa (10%-9.5%) es por un monto de 40 UM, por cobrar a favor de la propia institución financiera.

La cobranza procedente de los pagos anticipados será distribuida en forma proporcional de 1 a 9, exceptuando los incumplimientos que se deducirán de la base de 1,000 UM, hasta agotar la participación.

Tabla 26. Valor de la cartera inicial y cesión del 90% de la misma. Fuente. (NIIF 9; Instrumentos Financieros, 2018, pág. 48)

	<i>Valor razonable</i>	<i>Porcentaje</i>	<i>Importe en libros asignado</i>
Porción transferida	9.090	90%	9.000
Porción retenida	<u>1.010</u>	10%	<u>1.000</u>
Total	<u>10.100</u>		<u>10.000</u>

Se puede apreciar que el importe en libros asignado es por 10,000 UM, del cual es cedido el 90% = 9,000 UM. El valor razonable de la cartera a la fecha de la transacción es de 10,100 UM.

Tabla 27. Registro contable de la cesión de cartera. Fuente: (NIIF 9; Instrumentos Financieros, 2018, pág. 49).

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
Activo original	—	9.000
Activo reconocido por la subordinación de la participación residual	1.000	—
Activo por la contraprestación recibida en forma de diferencial restante	40	—
Ganancia o pérdida (ganancia por la transferencia)	—	90
Pasivo	—	1.065
Efectivo recibido	9.115	—
Total	10.155	10.155

Registro contable en la entidad financiera, por la cesión del 90% de la cartera. Se registra el efectivo recibido por 9,115 y se reconoce el pasivo que asume la empresa, ante la eventualidad de cuentas que resultaran incobrables para la entidad adquiriente de la cartera.

NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (2018)

Esta Norma internacional, estipula los requerimientos que debe observar la entidad como requisito para el reconocimiento de ingresos provenientes de contratos con clientes, exceptuando los contratos por concepto de seguros e instrumentos financieros.

Sin duda alguna que los ingresos representan el eficiente desempeño de una entidad económica, además de constituirse como la base de las ganancias o pérdidas que puede obtener la empresa en el ejercicio contable.

Los ingresos representan el derecho de cobro que ejerce una entidad, como contraprestación de los bienes o servicios entregados a los clientes. En la mayoría de las empresas resulta simple su conceptualización.

Reconocimiento y medición

La entidad debe aplicar la normatividad referida en esta Norma a cada uno de los contratos por separado. Sin embargo, está permitido por la misma norma el tratamiento conjunto de contratos, siempre y cuando no se genere una expectativa razonable que haga pensar que el resultado global, diferirá ostensiblemente si se llevara a cabo el tratamiento contable de manera independiente para cada contrato (IFRS, 2018).

Identificación de los contratos.

Desde tiempos inmemorables han existido y se han llevado a cabo contratos de maneras diferentes, en la época moderna pueden distinguirse tres modalidades diferentes; verbal, escrito o de manera sobrentendida. Para el cumplimiento de esta Norma, es necesario que el registro contable de los contratos que se enmarcan a lo establecido en esta norma cumpla a cabalidad con los siguientes criterios:

El contrato se encuentra totalmente aceptado, de manera escrita, oral o según otras prácticas comerciales comúnmente aceptadas, comprometiéndose a su respectivo cumplimiento por las partes. Es sabido que en la actualidad, en algunas regiones del planeta aún prevalecen los contratos bajo modalidades poco usuales e incluso inusuales sobretodo en el mundo occidental.

Resultan claros e identificables para cada una de las partes los derechos y obligaciones a transferir y/o recibir; se distinguen en este sentido las obligaciones consideradas de desempeño, por ser promesas que la empresa debe realizar para poder encontrarse en condiciones de obtener los ingresos. En los contratos actuales, las obligaciones de desempeño estipuladas pueden ser múltiples; además de concretar una venta, puede implicar mantenimiento efectivo por un periodo de tiempo, garantías o servicios obligados postventa.

En los contratos podría solo especificarse un valor, pero sujeto dicho valor al cumplimiento de varios tipos de obligaciones, como las mencionadas en el párrafo anterior, o bien incluso estipular otros beneficios posteriores como derecho a descuentos especiales, bonificaciones en efectivo o en especie y otras similares.

Otro elemento importante en los contratos es identificar la personalidad jurídica y alcance de la empresa en su actuación comercial; como agente intermediario; sujeto a comisiones de una proporción de los ingresos, o como productor único entre otras circunstancias a tener presentes.

Identificación de las condiciones, plazos y demás aspectos referentes a los bienes o servicios a transferir; en ocasiones la estipulación específica de condiciones en las que se deberán transferir los bienes o servicios, puede no resultar completamente clara y comprensible en el cuerpo del contrato, incluso se presentan casos en que la entidad

proveedora; recibe la contraprestación del cliente referido, debiendo proceder al registro contable de dichos ingresos bajo las siguientes condiciones; a) que no existan obligaciones de ningún tipo pendientes por parte del proveedor, ni existan cláusulas de reembolso al clientes por motivo alguno, b) se ha concluido el contrato con el cumplimiento de entrega respectivo y los flujos no pueden ser reembolsables.

El contrato está fundamentado en las prácticas comerciales; se refiere a que las condiciones, cláusulas y fundamentos legales establecidos en el mismo, son congruentes y en armonía con dichos preceptos, incluyendo aspectos de usos y costumbres de la región. Los flujos establecidos son acordes a dicho contrato y a las cláusulas establecidas.

Existe la probabilidad que la entidad cobre la contraprestación acordada por el intercambio de bienes o servicios con el cliente; la probabilidad de recaudación por parte de la entidad incluirá la capacidad de pago del cliente y su intención de pago de la contraprestación acordada. La evaluación de la probabilidad de recaudación se determinará por la capacidad de pago por parte del cliente a la fecha de vencimiento.

Medición posterior

Posteriormente al inicio del contrato, los precios de las transacciones pueden sufrir modificaciones por diferentes condiciones; cambios en el contexto del mercado, eventos regionales o internacionales inesperados, etc., que pueden afectar el monto de las contraprestaciones que la entidad ha presupuestado obtener a cambio de entregar bienes o servicios.

La entidad deberá distribuir los cambios generados con posterioridad a la firma del contrato, de manera similar a lo que se planteó como bases del contrato inicial, por lo

cual la entidad no llevará a cabo reasignación de precios para manifestar las variaciones de precios posterior al inicio del contrato. Las modificaciones generadas que tengan efecto en obligaciones de desempeño realizadas; serán reconocidas como ingresos ordinarios del periodo en el que se generaron los cambios.

El registro contable de las modificaciones en los precios de las transacciones que se generaron como resultado de modificaciones en el contrato, atribuibles a alteraciones en los importes respectivos, se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) La entidad establecerá los cambios en los precios de las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato inicial, en la medida que resulte atribuible para la misma.
- b) En los demás casos, los cambios se registrarán contablemente de acuerdo con el contrato modificado que surgió posteriormente a las modificaciones de los precios respectivos.

Costos del contrato

La entidad reconocerá como parte del valor del activo, aquellos costos incrementales directamente relacionados con la obtención del contrato con un cliente, caso contrario dichas erogaciones serán consideradas como gastos del periodo para la misma entidad.

Los costos incrementales inherentes a un contrato de construcción pueden ser variados, y están referidos a aquellos costos en los que incurre la entidad para obtener un contrato con un cliente y que probablemente no se habría incurrido si el contrato no hubiese sido obtenido.

Los costos incrementales asociados a la obtención de un contrato en forma específica son aquellos que la entidad no habría incurrido si el contrato no se hubiese logrado. Por lo que estos costos forman parte del costo relacionado con el contrato.

Los costos que incurre la entidad independientemente de la obtención o no de un contrato, serán registrados como un gasto del periodo. Estos costos incrementales pueden estar referidos a comisiones, gastos de publicidad o de campañas, etc.

Deterioro de valor

Los activos reconocidos de acuerdo con lo señalado en el capítulo anterior serán sujetos de amortización de forma congruente y sistemática; a las transferencias de bienes o servicios asociados a dichos activos.

La entidad actualizará la amortización referida en el párrafo anterior, con la intención de reflejar las modificaciones significativas al calendario de transferencias acordado con el cliente. La modificación mencionada se registrará contablemente como un cambio en la estimación contable, de conformidad con lo establecido en la NIC 8; Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores.

Reconocimiento de deterioro de valor.

Será reconocido el deterioro de valor⁶¹ en el resultado del ejercicio; en la proporción que el valor en libros de un activo reconocido según lo establecido en los costos incrementales de la obtención de un contrato (primer párrafo) se incremente en un monto superior a lo siguiente:

⁶¹ El glosario de términos del IASCF, define como pérdida por deterioro; “Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable”.

- El monto pendiente de cobro, referente a las contraprestaciones que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios relacionados con el activo, disminuido de;
- Los costos asignados en forma directa con la provisión de dichos bienes o servicios, pendientes de reconocimiento como gasto, según lo señalado en el párrafo anterior; “costos que se consideran íntimamente relacionados con un contrato específico”.

Para la determinación del precio de la contraprestación que la entidad espera percibir, se aplicarán los mismos principios que se utilizaron para determinar el precio de los bienes o servicios objeto del contrato, referente a las limitaciones de las contraprestaciones variables, ajustando el valor con el objeto de reflejar los riesgos asociados de crédito del cliente.

Con anticipación al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de un activo reconocido, la entidad reconocerá las posibles pérdidas por deterioro de valor de los activos objeto del contrato, que otras Normas estipulan como; *NIC 2*, *NIC 16* y *NIC 38*.

Reversión del deterioro de valor reconocido.

Se reconocerá en el resultado del periodo una reversión parcial o total de valor, inicialmente reconocida; de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior; “reconocimiento de deterioro de valor”, cuando las condiciones que dieron origen al deterioro cesan o han mejorado. El incremento del valor en libros del activo no podrá ser superior al monto que se habría determinado si no se hubiese reconocido el deterioro de valor previamente.

Información a revelar

La entidad revelará en sus estados financieros, la siguiente información cuantitativa y cualitativa, según corresponda referente a cada uno de los aspectos siguientes:

Lo referente a contratos con clientes, principalmente lo relacionado; a) con los ingresos ordinarios por ese concepto y las pérdidas por deterioro ocurridas en el ejercicio, b) la desagregación de los ingresos por actividades ordinarias en el periodo contable, c) los saldos de los contratos al cierre del ejercicio, d) información relacionada con las obligaciones de desempeño, e) los precios de las transacciones relacionadas con las obligaciones de desempeño.

- a) La información pertinente acerca de los juicios significativos y los cambios ocurridos en el ejercicio de dichos juicios.
- b) Los activos reconocidos en el periodo, en relación con los costos generados para cumplir con los contratos de clientes.

La entidad aportará la información suficiente y con el detalle necesario que pueda satisfacer las necesidades de información de todos sus usuarios. Agregará o desagregará la información necesaria de tal manera que revele la información útil, no se enmascare por la inclusión de excesivas cantidades de información con poco significado, o en otro orden de ideas; que la agregación de datos no incluya partidas con características heterogéneas.

Cuando la entidad revele información similar en otras Normas, no será necesaria su revelación de conformidad con la presente Norma, salvo que la información presentada en otros lineamientos, no cumpla con la esencia de lo aquí establecido.

Tratamientos contables específicos

La empresa Valparaíso, S.A. dedicada a la producción de reactivos hospitalarios, decide realizar una cesión gratuita de instrumentos de análisis clínicos a la cadena hospitalaria; Salud Digna, S.A., estableciendo para los efectos un periodo de tres años, a cambio de firmar un compromiso contractual por parte de la cadena hospitalaria de adquirir dichos reactivos para la realización de análisis, conforme a unos mínimos establecidos previamente en mutuo acuerdo.

En forma posterior, se establece un mecanismo de venta de los reactivos que compensará el costo de la cesión de instrumentos. En forma adicional; sino se cumple la meta del consumo mínimo, se establece una cláusula de retiro de los aparatos antes de la fecha del convenio inicial de cesión.

Los instrumentos cedidos a la empresa hospitalaria ascienden a un valor de 400,000 UM. El valor de mercado de los instrumentos en calidad de arrendamiento es por un monto de 50,000 UM anuales.

En los siguientes tres años, las ventas realizadas de radiactivos a la empresa hospitalaria son las siguientes:

Año 1: 200,000 UM.

Año 2: 150,000 UM.

Año 3: 300,000 UM.

De acuerdo con la información referida, la empresa Valparaíso, S.A. procede al reconocimiento contable de las transacciones comerciales descritas, conforme se describe a continuación (Labatut, 2017):

Proceso cualitativo

- a) Estudio del acuerdo contractual con el cliente Salud Digna, S.A.
- b) Identificación de las obligaciones de cumplimiento o desempeño estipuladas en el contrato.
- c) Determinación del valor de la transacción comercial, que incluye elementos variables, determinadas mediante estimaciones.
- d) Determinación de un precio a cada obligación de desempeño, en forma proporcional a su valor razonable.
- e) Reconocimiento de los ingresos conforme a los requisitos estipulados en las obligaciones de desempeño.

Información complementaria

- Se identifican dos obligaciones de desempeño básicas; a) venta de reactivos, b) el alquiler de instrumentos de análisis clínicos.
- La parte vendedora, registra dentro del inmovilizado material el valor de los instrumentos de análisis, para su amortización durante la vida útil.

Proceso de reconocimiento

Contabilidad en el año 1:

Las ventas de radiactivos son por un monto de 200,000 UM. El valor razonable de la transacción se integra por 200,000 de venta de reactivos y 50,000 de alquiler de los instrumentos clínicos, dando un total de 250,000 UM. Se procedió a la asignación de un precio para cada una de las obligaciones de desempeño, en proporción a su valor razonable total.

La proporción entre el valor de la transacción y el valor razonable se determina conforme al siguiente procedimiento:

$$200,000 / 250,000 = 0.80 = 80\%$$

Asignación del precio de cada una de las obligaciones de desempeño identificadas en razón de la proporción;

- Venta de reactivos; $200,000 \times 80\% = 160,000$ UM.
- Alquiler de instrumentos de análisis clínicos; $50,000 \times 80\% = 40,000$ UM.

Figura 1. Registro contable de las obligaciones de desempeño contractuales año1. Fuente: Elaboración propia.

Fecha	Asiento Contable	Parcial	Debe	Haber
XX-XX-XXXX	Cientes crédito		238,000	
	Ingresos ordinarios por contrato			200,000
	- Ingresos por ventas de radiactivos	160,000		
	- Ingresos por arrendamientos	40,000		
	IVA 19%			38,000
	Registro del contrato firmado con el cliente; Salud Digna, S.A.		238,000	238,000

Contabilidad en el año 2:

Las ventas de radiactivos son por un monto de 150,000 UM. El valor razonable de la transacción se integra por 150,000 de venta de reactivos y 50,000 de alquiler de los instrumentos clínicos, dando un total de 200,000 UM. Se procedió a la asignación de un precio para cada una de las obligaciones de desempeño, en proporción a su valor razonable total.

La proporción entre el valor de la transacción y el valor razonable se determina conforme al siguiente procedimiento:

$$150,000 / 200,000 = 0.75 = 75\%$$

Asignación del precio de cada una de las obligaciones de desempeño identificadas en razón de la proporción;

- Venta de reactivos; $150,000 \times 75\% = 112,500$ UM.

Alquiler de instrumentos de análisis clínicos; $50,000 \times 75\% = 37,500$ UM.

Figura 2. Registro contable de las obligaciones de desempeño contractuales año 2. Fuente: Elaboración propia.

Fecha	Asiento Contable	Parcial	Debe	Haber
XX-XX-XXXX	Cientes crédito		178,500	
	Ingresos ordinarios por contrato			150,000
	- Ingresos por ventas de radiactivos	112,500		
	- Ingresos por arrendamientos	37,500		
	IVA 19%			28,500
	Registro del contrato firmado con el cliente; Salud Digna, S.A. Año 2		178,500	178,500

Contabilidad en el año 3:

Las ventas de radiactivos son por un monto de 300,000 UM. El valor razonable de la transacción se integra por 300,000 de venta de reactivos y 50,000 de alquiler de los instrumentos clínicos, dando un total de 350,000 UM. Se procedió a la asignación de un precio para cada una de las obligaciones de desempeño, en proporción a su valor razonable total.

La proporción entre el valor de la transacción y el valor razonable se determina conforme al siguiente procedimiento:

$$300,000 / 350,000 = 0.8570 = 85.70\%$$

Asignación del precio de cada una de las obligaciones de desempeño identificadas en razón de la proporción;

- Venta de reactivos; $300,000 \times 85.71\% = 257,143$ UM.

Alquiler de instrumentos de análisis clínicos; $50,000 \times 85.71\% = 42,857$ UM.

Figura 3. Registro contable de las obligaciones de desempeño contractuales año 2. Fuente: Elaboración propia.

Fecha	Asiento Contable	Parcial	Debe	Haber
XX-XX-XXXX	Cientes crédito		357,000	
	Ingresos ordinarios por contrato			300,000
	- Ingresos por ventas de radiactivos	257,143		
	- Ingresos por arrendamientos	42,857		
	IVA 19%			57,000
	Registro del contrato firmado con el cliente; Salud Digna, S.A. Año 3		357,000	357,000

NIIF 16 Arrendamientos (2019)

Objetivo, alcance y exenciones

Esta Norma internacional instituye la información, lineamientos, medición, presentación y reconocimiento que la entidad debe observar en sus registros contables. Pretende certificar que los arrendadores y arrendatarios proporcionen información clara, precisa y relevante de las transacciones que llevan a cabo dentro de sus actividades ordinarias (Normas Internacionales de Información Financiera, 2019, pág. NIIF 16).

La información financiera, permite fincar las bases a los usuarios de los reportes financieros para que evalúen el resultado que los arrendamientos ejercen sobre la situación financiera, los resultados financieros, y los flujos de efectivo de la entidad.

Alcance

La entidad debe aplicar la presente Norma a todos los arrendamientos; inclusive los referentes a derechos de uso en los subarrendamientos, con excepción a los siguientes casos:

- a) Acuerdos de arrendamiento en la exploración, explotación y usufructo de recursos no renovables; gas, minerales, petróleo etc.
- b) Cuando se refiere a los activos biológicos que se encuentran dentro del alcance de la *NIC 41; Agricultura mantenidos por un arrendatario*.
- c) En los acuerdos de concesión de servicios referidos en la *CINIIF 12; Acuerdos de Concesión de Servicios*.
- d) Para las licencias de propiedad intelectual dentro del alcance de *NIIF 15; Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.

- e) En el caso de los derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdo de licencia dentro del alcance de la *NIC 38; Activos Intangibles*; derechos de autor, juegos, películas de cine, manuscritos, videos etc.

Exenciones al reconocimiento

Cuando el arrendamientos está pactado a corto plazo, y cuando los arrendamientos están referidos a activos subyacentes de baja cuantía. El arrendatario en los caso de encontrarse en las exenciones anteriores reconocerá los pagos referentes a los arrendamientos como gastos de manera lineal, dentro del plazo establecido en el arrendamiento.

Identificación de un arrendamiento

La entidad debe evaluar al inicio del periodo si efectivamente el contrato lo es o si efectivamente contiene un arrendamiento. El contrato contiene y es un arrendamiento, cuando trasmite al arrendador el control y derecho de uso de un activo específico dentro de un periodo establecido, a cambio de una contraprestación.

Un periodo de tiempo se describe como la cantidad de tiempo de uso de un activo específico e identificado. La entidad evaluará si un contrato es o contiene efectivamente un arrendamiento en los casos que modifiquen los términos y condiciones de este.

La entidad, debe contabilizar cada uno de los componentes del arrendamiento establecidos en forma expresa en el contrato; como un arrendamiento y separada de los aspectos y elementos que no representan un arrendamiento.

Arrendatario y arrendador

El arrendatario está obligado para asignar la contraprestación señalada en el contrato a cada uno de los componentes o elementos del arrendamiento⁶², considerando un precio independiente a cada elemento que compone dicho arrendamiento, y diferenciando de aquellos componentes que no lo constituyen.

La base para establecer un precio relativo independiente para cada uno de los elementos integrantes de un arrendamiento, diferenciados de aquellos elementos que no lo son, se establecen considerando un precio que el arrendador o un proveedor en similar categoría fijaría para un servicio similar. Cuando no existan aspectos observables o medibles de manera independiente, el arrendatario estimará el precio considerando al máximo la información observable disponible.

El arrendatario puede elegir considerando una clase de activo subyacente, no disgregar los componentes que componen o no el arrendamiento, contabilizando en ese caso todos los elementos sin distinción que se traten de arrendamiento o no; como un componente único que integra dicho arrendamiento. No serán de aplicación práctica, los casos que se encuentran previstos en la *NIIF 9; Instrumentos Financieros*.

El arrendador, determina la distribución de las contraprestaciones generadas por el contrato, entre uno o más componentes del arrendamiento.

Plazo del arrendamiento

El plazo del arrendamiento representa el plazo no cancelable de un contrato que integra, además; a) los periodos previstos en la opción de ampliar el mismo, cuando el

⁶² “Es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero o una serie de pagos, por cederle el derecho de uso de un activo (NICNIIF / Glosario PDF, 2009).

arrendatario estima ejercer la opción con razonables argumentos, b) los periodos cubiertos por la opción de los que se tiene certeza de su negativa de ejercicio.

El proceso de evaluación por parte del arrendador debe considerar dentro de sus argumentos la posibilidad o no de ejercer la opción prevista en el contrato por parte del arrendatario.

El arrendatario deberá evaluar la razonabilidad del ejercer la opción de terminación, paralelamente a la ocurrencia de los siguientes sucesos; a) la opción se encuentre efectivamente disponible de ejercerse por parte del arrendatario, b) se presente una razonable ocurrencia acerca del arrendatario, en el sentido que no ejercerá la opción incluida dentro de las cláusulas del contrato respectivo.

La entidad deberá modificar el plazo previsto en el contrato cuando se haga evidente un cambio en el periodo cancelable, por parte del arrendatario o por alguna de las siguientes circunstancias:

- a) El arrendatario ejerce imprevistamente una opción no incluida en el contrato.
- b) El arrendatario no ejerce una opción incluida en el contrato.
- c) Se presentan circunstancias que obligan contractualmente al arrendatario a ejercer opciones no incluidas en el contrato.
- d) Se presentan hechos que prohíben legalmente al arrendatario ejercer alguna de las opciones previstas en el contrato de arrendamiento.

Arrendatario

El arrendatario en la fecha de inicio de la vigencia del contrato; reconocerá⁶³ el activo por el derecho de uso que le ha sido conferido, y el pasivo por arrendamiento, por la obligación contractual adquirida con la firma del contrato.

Medición

El arrendatario, medirá el activo por derecho de uso al costo estipulado en el contrato, mismo que comprenderá por lo menos los siguientes aspectos: a) monto inicial equivalente al pasivo por arrendamiento descrito en el presente capítulo, b) pagos relativos al arrendamiento, que fueron realizados antes o posteriormente al inicio de las cláusulas de incentivos previstas en el contrato, c) costos directos iniciales necesarios para iniciar el uso del activo correspondiente, d) estimación de los costos necesarios al desmantelar el activo objeto del contrato de arrendamiento, así como la restauración que resulte necesaria.

Los costos descritos en el párrafo anterior serán reconocidos por el arrendatario como parte del costo del activo, cuyo derecho de uso ostenta. El arrendatario aplicará la *NIC 2; Inventarios* cuando el derecho de uso del activo se relacione con la producción de inventarios en el periodo objeto del contrato, debiendo reconocer los costos de conformidad con lo que refiere la norma señalada anteriormente.

Medición inicial del pasivo por arrendamiento

⁶³ Reconocimiento; “Proceso de incorporación, en el balance [estado de situación financiera] o en el estado de resultados [estado del resultado integral], de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente y que satisfaga los siguientes criterios para su reconocimiento: (a) que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad, y (b) el elemento tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad”.

Al inicio de la vigencia del contrato, el arrendatario deberá medir el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento pendientes de pago a la fecha. Los pagos realizados en el transcurso del arrendamiento se descontarán aplicando la tasa de interés implícita dentro del contrato respectivo, cuando esta pueda ser determinada con facilidad. En caso de no resultar factible la determinación de esta tasa, se determinará y aplicará la tasa incremental por préstamos específica.

Cuando se inicie la secuencia de pagos por arrendamientos incluidos y medidos en el pasivo correspondiente; se considerarán entre otros como pasivos por arrendamiento los siguientes:

- a) Los montos pagados considerados fijos, deducidos de los incentivos por arrendamiento pendientes de cobro.
- b) Los montos pagados por arrendamiento en su modalidad variable, cuando dependen de un índice o tasa medida inicialmente.
- c) Las cantidades estimadas por el arrendatario en calidad de garantías de valor residual.
- d) Los importes derivados del ejercicio de una opción de compra, cuando el arrendatario se encuentra en razonable criterio de su realización.
- e) Los montos calculados por penalizaciones asentadas en el contrato, cuando se presume que se ejercerá la opción para terminar anticipadamente el contrato.

Por los pagos por concepto de arrendamiento variable, dependientes de una tasa o un índice como se describe en el párrafo anterior, como el caso de una tasa de

referencia LIBOR⁶⁴, los índices de precios al consumidor⁶⁵ (INPC), que podrían incidir en la variación de los precios de arrendamiento del activo.

Arrendador

El arrendador, deberá clasificar los arrendamientos como operativos o financieros según sea el caso. Será clasificado como financiero cuando en el contrato se transfieran tanto las ventajas como los riesgos inherentes a la propiedad del activo subyacente. Será clasificado como operativo si la transferencia de ventajas y riesgos se realiza de manera parcial. La naturaleza del arrendamiento; operativo o financiero se determina en función a la esencia de la transacción y no a la modalidad o forma de contrato. *Criterios que en forma individual o combinada pueden clasificar el arrendamiento en financiero:*

- a) El contrato estipula la transferencia de la propiedad al arrendatario, al término del plazo señalado.
- b) Se prevé la opción de compra del activo subyacente a un valor inferior al valor razonable en la fecha que sea ejercible la opción y está prevista en el inicio del contrato la posibilidad de la opción.
- c) El plazo establecido en el contrato de arrendamiento cubre en una gran medida la vida económica del activo, incluyendo que la opción de transferencia o sesión no se lleve a cabo.
- d) Al inicio del contrato el valor presente de los pagos futuros del arrendamiento equivale al valor razonable del activo sujeto al contrato de arrendamiento.

⁶⁴ Tasa LIBOR. Según el Ministerio de Hacienda del Gobierno de Chile define; Tasa de oferta interbancaria en Londres, tasa cobrada en los préstamos interbancarios **Fuente especificada no válida..**

⁶⁵ "El IPC representa el valor del costo de la vida, ya que es un índice que recoge la variación que han tenido cada mes los precios de los bienes y servicios consumidos por los hogares chilenos" **Fuente especificada no válida..**

- e) El activo objeto del contrato es tan especial que de forma casi exclusiva el arrendatario puede utilizarlos sin que se prevean modificaciones de importancia.

Otros criterios para clasificar de tipo financiero el contrato, son los siguientes:

- a) Cuando el arrendatario tiene posibilidad de cancelación del contrato y las pérdidas del arrendador atribuibles a la cancelación son asumidas por el arrendatario.
- b) Cuando las ganancias o pérdidas derivadas de fluctuaciones en el valor razonable son a favor o cargo del arrendatario.
- c) Cuando el arrendatario posee la decisión de prorrogar la vigencia del contrato por otro periodo más, con pagos inferiores a los imperantes en el mercado para activos subyacentes similares.

La clasificación del tipo de arrendamiento se realiza al inicio del contrato, y será nuevamente evaluado cuando se lleven a cabo modificaciones al arrendamiento.

Reconocimiento y medición

Al inicio de la vigencia del contrato, el arrendador reconocerá en los estados financieros los activos objeto de arrendamiento financiero, reflejándose la situación como una cuenta por cobrar, por un monto equivalente al de la inversión neta en el arrendamiento.

Medición inicial

Para efectos de la medición del arrendamiento, el arrendador utilizará la tasa de interés utilizada para medir la inversión neta en el arrendamiento respectivo. Cuando se trate de subarrendamiento y la tasa no sea determinable con facilidad, el arrendador de la operación intermedia podrá utilizar la misma tasa aplicada en el arrendamiento principal, influenciada por los costos directos asociados con dicho subarrendamiento.

Los costos incurridos por el arrendador cuando es fabricante de los bienes arrendados serán incluidos en la medición inicial, reducidos por los ingresos reconocidos en el periodo sujeto al arrendamiento.

Los pagos que se incluyen en la medición de la inversión neta en el arrendamiento comprenden entre otros aspectos:

- a) El monto de los pagos fijos señalados en el contrato, reduciendo los incentivos previstos por el arrendador.
- b) Los pagos del arrendamiento en calidad de pagos variables, sujetos a una tasa o un índice previstos en el inicio del contrato.
- c) Las garantías de valor residual a favor del arrendador, relacionadas con el arrendatario o un tercero que es capaz de cumplir con las garantías señaladas.
- d) El valor asignado como opción de compra a cargo del arrendatario cuando se compromete con esa opción.
- e) El monto de las penalizaciones impuestas por la terminación anticipada del arrendamiento a cargo del arrendatario por terminación anticipada del contrato.

Arrendadores que son fabricantes o distribuidores del bien arrendado.

En estos casos, el arrendador como fabricante reconocerá lo siguiente:

- a) Los ingresos por actividades ordinarias equivalentes al valor razonable del activo subyacente o siendo menor; por el valor presente de los pagos por arrendamiento estipulados descontados con la tasa de interés de mercado.
- b) El costo de venta o su valor en libros si este fuera distinto del activo subyacente, menos el valor presente del valor residual sin garantía.

- c) El resultado obtenido por la venta, que se determina por la diferencia entre los ingresos por actividades ordinarias y su costo de venta.

En el caso de un arrendador que es fabricante o distribuidor de los bienes arrendados; reconocerá como gastos los relacionados con la obtención del arrendamiento financiero en la fecha de inicio del contrato, que está relacionada con la utilidad por venta como fabricante o distribuidor.

Caso Práctico NIIF 16; Arrendamientos

La empresa Constructora de Valparaíso S.A., ha decidido rentar un piso de departamento para instalar nuevas oficinas en un lujoso edificio por 10 años, con opción de prórroga de 5 años adicionales, bajo las siguientes condiciones:

- Pagos anuales por 100,000 UM., por año en el periodo inicial y de 105,000 por el periodo opcional, pagaderos al inicio de cada año.
- Los costos directos en calidad de arrendatario por 40,000 por acondicionamiento y 9,000 por comisiones al intermediario.
- El arrendador se compromete a reembolsar la comisión pagada por el arrendatario al intermediario.
- Algunas mejoras necesarias por parte del arrendatario son por 10,000.
- Al inicio del 1er periodo de arrendamiento el arrendatario considera que no existe certeza de ampliación del contrato y confirma únicamente el plazo de 10 años.
- Se determina una tasa de interés implícita del 5% anual, lo que el arrendatario toma como base para pedir un préstamo por la cantidad equivalente al valor de activo del derecho de uso, en la misma moneda del contrato y el mismo periodo.

- El arrendatario procede a su registro contable, calculando el pasivo por arrendamiento determinando el valor actual de los nueve pagos restantes a partir de la firma del contrato a una tasa descontada del 5%, aplicando la fórmula correspondiente.

Tabla 28. Determinación del Valor Neto Actual del contrato. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 10).

VNA (5%; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000) = 710.782
--

Tabla 29. Amortización del contrato de arrendamiento. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 10).

Pasivo de arrendamiento				
Período	Saldo de pasivo al inicio de cada período	Pago cuota anual	Gasto por intereses (5%)	Saldo de pasivo al final de cada período
1	710.782		35.539	746.321
2	746.321	-100.000	32.316	678.637
3	678.637	-100.000	28.932	607.569
4	607.569	-100.000	25.378	532.948
5	532.948	-100.000	21.647	454.595
6	454.595	-100.000	17.730	372.325
7	372.325	-100.000	13.616	285.941
8	285.941	-100.000	9.297	195.238
9	195.238	-100.000	4.762	100.000
10	100.000	-100.000	-0	-0
		-900.000		

Tabla de amortización del pasivo por arrendamiento establecido en el contrato por 10 años; amortizando los gastos por intereses.

Figura 37. Medición del derecho de uso del activo por el 1er año. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 11).

	Valor de medición del derecho de uso del activo
Cuota inicial (Cuota 1)	100.000
Pasivo por arrendamiento cuotas 2 a 10	710.782
Costos directos iniciales del arrendamiento	49.000
Incentivos de arrendamiento	-9.000

Total **850.782**

Determinación del valor de derecho de uso en el contrato de arrendamiento, determinando el costo total del contrato.

Tabla 30. Determinación de la depreciación anual del derecho de uso del activo. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 11).

Derecho de Uso del Activo				
Período		Saldo de Activo al inicio de cada período	Depreciación anual	Saldo de Activo al final de cada período
1		710.782	-71.078	639.704
2	100.000	639.704	-71.078	568.626
3	100.000	568.626	-71.078	497.548
4	100.000	497.548	-71.078	426.469
5	100.000	426.469	-71.078	355.391
6	100.000	355.391	-71.078	284.313
7	100.000	284.313	-71.078	213.235
8	100.000	213.235	-71.078	142.156
9	100.000	142.156	-71.078	71.078
10	100.000	71.078	-71.078	-

Determinación de la depreciación anual durante el contrato de arrendamiento por concepto del derecho de uso del activo.

Figura 38. Registro contable del contrato de arrendamiento. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 12).

Al inicio	Débito	Crédito
Derecho de uso de activos	810.782	
a Pasivo de arrendamiento		710.782
a Efectivo (pago arrendamiento año 1)		100.000
Reconocimiento del activo y pasivo por arrendamiento al inicio y pago de cuota inicial		
Al inicio	Débito	Crédito
Derecho de uso de activos	49.000	
a Efectivo (costes directos iniciales)		49.000
Pago de costos directos iniciales del arrendamiento		
Al inicio	Débito	Crédito
Efectivo (incentivo de arrendamiento)	9.000	
a derecho de uso de activos		9.000
Reintegros de incentivos de arrendamiento		

Registro contable al inicio del contrato de arrendamiento por derecho de uso, registrando el primer pago anual. Se capitalizan los gastos iniciales por 49,000 UM. Para ser amortizados en el transcurso del contrato, se registra la bonificación otorgada por el arrendador sobre los gastos de intermediación.

Figura 39. Registro contable de la depreciación y gastos por intereses del primer año. Fuente: (Mancini, 2017, pág. 12).

Año 1	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	35.539	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		35.539
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		

Registro de la depreciación anual del primer año de arrendamiento, conjuntamente con los gastos por intereses.

Figura 40. Registro contable de la depreciación, intereses y pago del arrendamiento año 2.
Fuente: (Mancini, 2017).

Año 2	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	32.316	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		32.316
<i>Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso</i>		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 2)		100.000
<i>Pago de cuota arrendamiento año 2</i>		

Registro contable de la depreciación e intereses del segundo año, procediendo a registrar el pago al inicio del segundo periodo de arrendamiento por derecho de uso contratado. La mecánica de registro será la misma para los años subsecuentes, hasta finalizar el contrato.

Referencias

- ACNUR. (22 de Septiembre de 2017). *Países de la ONU: ¿cuáles forman parte y cuándo se adhirieron?* Obtenido de ¿Qué Estados Miembro forman la ONU?: <https://eacnur.org/es/actualidad/noticias/eventos/paises-de-la-onu-cuales-forman-parte-y-cuando-se-adhirieron>
- Asociación de Auditores Externo Chile. (23 de Noviembre de 2013). *Asociación de Auditores Externo Chile*. Obtenido de IFRS 13; Valuación a Valor Razonable (Fair Value) : <http://aechile.cl/2013/11/23/ifrs-13-valuacion-a-valor-razonable-fair-value/>
- Ayala. (2014). Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. *Actualidad Empresarial No. 298*.
- Ayala, P. (Octubre de 2014). *Actualidad Empresarial*. Obtenido de <http://aempresarial.com/web/index.php#&panel1-5>
- Barroso, C. (Octubre de 2014). *NIIF 9: Instrumentos Financieros - La nueva era de los instrumentos financieros*. España: Revista Contable.
- Castellanos, & Heiberg. (2010). El valor razonable y la calidad de la información financiera. *Visión Gerencial*, 269-277.
- Deloitte. (2018). *Guía Rápida de las NIIF*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/ni/es/pages/audit/articles/niif-bolsillo.html#>
- Ernst & Young. (2012). Fair Value Measurement . *Applying IFRS*, 10.
- Esquivel, O. (2013). Valuación a Valor Razonable IFRS 13. *Deloitte* , 3.
- EY. (2017 / 2018). Guía NIIF para Directores. Lima, Perú.
- Ferrer. (2015). Revisando la NIC 21. *Actualidad Empresarial No.320*.

- Ferrer, A. (2013). NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas. *Actualidad Empresarial No.270*.
- Ferrer, A. (2013). NIIF 8 Segmentos de Operación. *Actualidad Empresarial / Revisando las NIIF /Diciembre, IV-6*.
- Ferrer, A. (2013). Revisando las NIIF 3, Combinación de Negocios. *Actualidad Empresarial No. 287*.
- Ferrer, A. (2015). NIC 41 Agricultura. *Actualidad Empresarial No. 333, IV-6, 8*.
- Ferrer, A. (2015). NIC 41 Agricultura Parte Final. *Actualidad Empresarial No. 333, Agosto, 6-8*.
- Ferrer. (2012). NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. *Actualidad Empresarial No. 256*.
- Guerrero, D., & Martínez, Y. (2015). Tratamiento contable de los beneficios a empleados de acuerdo con la norma NIC 19. Bogotá, Colombia: Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano.
- Gunnar, M. (2013). IFRS 13 Fair Value Measurement. *Morgunveroarfundur KPMG (Desayuno de Trabajo KPMG), 8*.
- IASB. (Junio de 2005). *NIC-NIIF*. Obtenido de Estructura del IASB: <https://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html>
- IFRS . (1 de Enero de 2018). *NIIF 9; Instrumentos Financieros*. Obtenido de Normas Internacionales de Información Financiera: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/>
- IFRS. (1 de Enero de 1990). *NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-29-financial-reporting-in-hyperinflationary-economies/>

- IFRS. (1 de Enero de 1994). *NIC 7 Estado de flujos de efectivo*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-7-statement-of-cash-flows/>
- IFRS. (1 de Enero de 2003). *NIC 41 Agricultura*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/>
- IFRS. (1 de Enero de 2005). *IAS 10 Eventos después del Período de Reporte*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-10-events-after-the-reporting-period/>
- IFRS. (1 de Enero de 2005). *NIC 2 Inventarios*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>
- IFRS. (1 de Enero de 2005). *NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de divisas*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-21-the-effects-of-changes-in-foreign-exchange-rates/>
- IFRS. (1 de Enero de 2005). *NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/>
- IFRS. (1 de Enero de 2009). *NIC 1 Presentación de estados financieros*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>
- IFRS. (2009). *NICNIIF / Glosario PDF*. Obtenido de Glosario en formato PDF: <http://www.nicniif.org/home/niif-nic/ifrs-ias-en-formato-pdf-y-glosario/ano-2009.html>
- IFRS. (1 de Julio de 2009). *NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Obtenido de

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-1-first-time-adoption-of-ifrs/>

IFRS. (1 de Enero de 2009). *NIIF 8 Segmentos de operación*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-8-operating-segments/>

IFRS. (Septiembre de 2010). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Obtenido de El marco conceptual para la información financiera: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>

IFRS. (1 de Enero de 2011). *NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-24-related-party-disclosures/>

IFRS. (1 de Enero de 2013). *Combinaciones de negocios IFRS 3*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/>

IFRS. (1 de Enero de 2013). *NIC 27 Estados Financieros Separados*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-27-separate-financial-statements/>

IFRS. (1 de Enero de 2013). *NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. Obtenido de <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-28-investments-in-associates-and-joint-ventures/>

IFRS. (1 de Enero de 2013). *NIIF 11 Arreglos Conjuntos*. Obtenido de <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-11-joint-arrangements/>

IFRS. (1 de Enero de 2016). *NIC 19 Beneficios a los empleados*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-19-employee-benefits/>

- IFRS. (2017). *Fundación IFRS*. Obtenido de ¿Quién usa los estándares NIIF?:
<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>
- IFRS. (Marzo de 2018). *Marco conceptual para informes financieros*. Obtenido de
<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>
- IFRS. (1 de Enero de 2018). *NIIF 15 Ingresos por contratos con clientes*. Obtenido de
<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>
- IFRS. (Enero de 2019). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Obtenido de
 NIIF 16 Arrendamientos: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>
- IFRS 3 Combinaciones de negocios. (1 de Julio de 2009). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Obtenido de <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/>
- IFRS.cl. (2004). *Guía IFRS en Chile*. Obtenido de http://www.ifrs.cl/que_son_ifrs.htm
- Jara, L., & Torres, L. (Mayo de 2009). *CTI - Centro de Contabilidad y Transparencia Informativa - Facultad Economía y Negocios - Universidad de Chile*. Obtenido de
 Una aproximación al impacto de las IFRS en la valoración contable de empresas cotizadas chilenas:
https://cti.uchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=35:una-aproximacion-al-impacto-de-las-ifrs-en-la-valoracion-contable-de-empresas-cotizadas-chilenas&catid=3:publicaciones&Itemid=4
- Jimenez, J. (19 de Marzo de 2015). *Gerencie.com*. Obtenido de NIC 12. Impuesto sobre las Ganancias. Ejemplos impuesto corriente: <https://www.gerencie.com/nic-12-impuesto-sobre-las-ganancias-ejemplos-impuesto-corriente.html>

- Labatut, G. (Septiembre de 2017). *economistas / Consejo General*. Obtenido de Caso práctico sobre el nuevo enfoque para el reconocimiento de los ingresos:
<https://economistas.es/>
- León, F. (21 de Marzo de 2017). *RankiaChile*. Obtenido de IFRS en Chile: Desarrollo Histórico: [https://www.rankia.cl/blog/sii/3508795-ifrs-chile-explicacion-
implementacion-para-no-contadores](https://www.rankia.cl/blog/sii/3508795-ifrs-chile-explicacion-implementacion-para-no-contadores)
- Mamani, C. (2013). Aplicación de la NIC 2 Inventarios: Reconocimiento y valuación de las existencias. *Actualidad Empresarial*, IV 1-IV 14.
- Mancini, A. (Julio de 2017). *Nueva Norma Contable Internacional Sobre Arrendamientos*. Mar de la Plata, Argentina: Errepar.
- NICNIIF. (2018). *El primer portal en español de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Obtenido de Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE: [http://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-
iasb.html#AntiguaEstructura](http://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html#AntiguaEstructura)
- NIC-NIIF. (2018). *NIC-NIIF / Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE*. Obtenido de Banco de Casos y Ejemplos Prácticos: <http://www.nicniif.org/home/table/banco-de-casos-y-ejemplos-practicos/>
- NIIF hoy. (2018). *NIIFhoy*. Obtenido de Normas Internacionales de Información Financiera: <http://niifhoy.com/index.php>
- OICE. (2010). *Organización Interamericana de Ciencias Económicas*. Obtenido de NIC / NIIF / Estructura del IASB: [http://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-
iasb.html](http://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html)
- Pallarés, J. (Mayo de 2010). *Técnica Contable*. Obtenido de Consultas a los Reguladores: www.tecnicacontable.com

- Puruncajas, M. (Noviembre de 2010). Normas Internacionales de Información Financiera / Casos Prácticos. Guayaquil, Ecuador: Intelecto, S.A.
- PWC. (2011). Fair value measurement – unifying the concept of "fair value". *Practical guide to IFRS*, 7.
- Ruíz, K. (9 de Mayo de 2017). *The Manufacturer*. Obtenido de NIIF, un reto de la globalización para homogenizar los estados financieros de las industrias: <https://www.themanufacturer.com/articles/niif/>
- Silva , M., & Pérez, P. (16 de Julio de 2014). *Contaduría Pública*. Obtenido de Valuación de activos intangibles: <http://contaduriapublica.org.mx/valuacion-de-activos-intangibles/>
- TINSA. (2016). *tinsaChile*. Obtenido de VALORACIONES IFRS (NIC – NIIF): <https://www.tinsa.cl/valoraciones-ifrs-nic-niif/>
- Tirado, P. (2009). *Tax & Law*. Obtenido de Los cinco mayores impactos de la norma IFRS en Chile: <http://www.taxlaw.cl/site/noticias/58-los-cinco-mayores-impactos-de-la-norma-ifrs-en-chile>
- Tributario Laboral.cl. (2005). *Consulta Tributaria e IFRS*. Obtenido de Caso 1 NIC 28 Inversión en asociadas: <https://www.tributariolaboral.cl/606/w3-article-69661.html>
- Tubío, S. (2009). *Tax & Law*. Obtenido de Los cinco mayores impactos de la norma IFRS en Chile: <http://www.taxlaw.cl/site/noticias/58-los-cinco-mayores-impactos-de-la-norma-ifrs-en-chile>
- udp. (2016). *Escuela de Auditoría / Facultad de Economía y Empresa*. Obtenido de IFRSNIIF: <http://ifrs.udp.cl/ifrs-en-chile/niif-completas-en-chile/>

Uribe, L. (2017). *ContaPyme*. Obtenido de InSoft. Avance en estudio de NIC – NIIF para implementar en sistemas ContaPyme y AgroWin: <https://www.contapyme.com/globalizacion-y-niif-parte1>

v/lex . (2017). *v/lex México Información Jurídica Inteligente*. Obtenido de NIF B-12 Compensación de activos financieros y pasivos financieros: <https://doctrina.vlex.com.mx/vid/nif-b-12-compensacion-631937301>

Valenzuela, J. (Septiembre de 2008). *Gerencia*. Obtenido de IFRS y su impacto en los sistemas contables de las empresas : <http://www.emb.cl/gerencia/articulo.mvc?xid=1276&sec=7>

Varón, L. (27 de Enero de 2014). *Gerencie.com*. Obtenido de Diferencias entre las NIIF y las NIC: <https://www.gerencie.com/diferencias-entre-las-niif-y-las-nic.html>

Yáñez, V., Pilar, F., & Inostrosa, C. (2010). Impacto de las IFRS en la valoración de empresas: evidencia para una muestra de empresas chilenas cotizadas. *Revista Activos*, 135-162.

Yauri, J. (2016). *PRAGOT Auditores & Consultores*. Obtenido de NIC 27 Estados Financieros Separados: <http://pragot.com.pe/>
www.manualdeconsultasifrs.cl