

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO



Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los conceptos y principios generales de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

Las entidades A y B son idénticas en todos los aspectos. Comenzaron a operar el 1 de enero de 20X1 y han realizado idénticas transacciones con las mismas contrapartes, están sujetas a los mismos sucesos y operan en el mismo entorno económico.

De conformidad con la *NIIF para las PYMES*, la entidad A reconoció una ganancia de 50 u.m. en 20X1 y una ganancia de 50 u.m. en 20X2.

La entidad B, por error, solo reconoció una ganancia de 40 u.m. en 20X1. Si no hubiera cometido ese error, habría reconocido una ganancia de 50 u.m. en 20X1 y una ganancia de 50 u.m. en 20X2.

De acuerdo con la Sección 10, una entidad debe reexpresar de forma retroactiva su información financiera para corregir el error de un periodo anterior y aplicar de forma prospectiva las estimaciones contables revisadas.

Se requiere:

Explicar, teniendo como referencia el objetivo y las características cualitativas de la información financiera, por qué la *NIIF para las PYMES* exige la reexpresión retroactiva para la corrección de errores de periodos anteriores y la aplicación prospectiva para las estimaciones contables.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Respuesta al caso práctico 1

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios (por ejemplo, inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales) que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) utiliza el objetivo y los conceptos del *Marco Conceptual* para establecer los requerimientos relativos a la información financiera. Para todos los aspectos de la información financiera hay alternativas disponibles que incluyen el reconocimiento, la eliminación, la medición, la clasificación, la presentación y la información a revelar. Para corregir errores de periodos anteriores, existen al menos dos alternativas:

- Corrección prospectiva (por ejemplo, la entidad B debería corregir el error en el periodo contable en el que se descubre, es decir, debería presentar 60 u.m. de ganancia para 20X2 y 40 u.m. como importe comparativo para 20X1), o
- Reexpresión retroactiva (por ejemplo, en la información comparativa presentada para 20X1 en sus estados financieros de 20X2, la entidad B debería reexpresar la ganancia como si el error nunca hubiera ocurrido, es decir, debería presentar 50 u.m. de ganancia para 20X2 y 50 u.m. como importe comparativo para 20X1).

Las características cualitativas se derivan del objetivo de los estados financieros con propósito de información general. Estas identifican las características de la información que pueden resultar de mayor utilidad para los inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales a la hora de tomar decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información de su informe financiero. Por consiguiente, sujeto a la restricción costo-beneficio, la maximización de las características cualitativas de la información financiera guiará los juicios profesionales necesarios para aplicar el objetivo de la información financiera.

Las características cualitativas más importantes son la relevancia y la fiabilidad (representación fiel). Las demás características cualitativas (como la comparabilidad) son menos importantes pero siguen siendo altamente recomendables.

Al desarrollar las normas de información financiera, sujeto a los efectos de la restricción de costos, el IASB elige la alternativa que se acerca más al logro del objetivo de la información financiera. Por consiguiente, la *NIIF para las PYMES* exige la reexpresión retroactiva para corregir errores de periodos anteriores. La reexpresión retroactiva da lugar a información relevante (el importe de 50 u.m. representa fielmente la ganancia obtenida por la entidad B tanto en 20X1 como en 20X2 de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. También es neutral y libre de error). La información resultante sobre el rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad B sería comparable con la de otras entidades que utilizan el mismo marco de información (por ejemplo, la entidad A) y permitiría a los usuarios comparar el rendimiento de la entidad B a través del tiempo (es decir, comparar 20X2 con 20X1).

Sin la reexpresión retroactiva, la ganancia de la entidad B para 20X2 parecería ser un 50% más alta que la ganancia para 20X1. Esto no representaría fielmente su rendimiento financiero en el tiempo y podría llevar a que inversores potenciales concluyan erróneamente que la entidad B es una compañía de alto crecimiento y que el crecimiento de la entidad A es simplemente estable durante el periodo de dos años.

En conclusión, la reexpresión retroactiva de errores de un periodo anterior es necesaria porque ofrece una representación más fiel de la situación financiera y el rendimiento financiero de una entidad, y maximiza las otras características cualitativas de la información financiera de la entidad que informa. De este modo, proporciona a los usuarios información que es congruente con el objetivo de la información financiera.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Caso práctico 2

El 1 de enero de 20X0, la PYME A compró una máquina por 1.000.000 u.m. para fabricar un producto químico. Si a la máquina se le realiza mantenimiento luego de que fabrique 50.000 unidades, se espera que fabrique unas 100.000 unidades antes de su descarte. El costo de mantenimiento se espera que sea de aproximadamente 90.000 u.m.

Luego de fabricar 100.000 unidades, se espera que la máquina no tenga valor alguno. No obstante, a los 10 años de su instalación o cuando la máquina haya fabricado 100.000 unidades, lo que ocurra primero, la PYME A está obligada por ley a desmantelar la máquina y a reciclar las piezas desmanteladas. La gerencia prevé utilizar los servicios de un especialista independiente para desmantelar y reciclar la máquina a un costo esperado de 150.000 u.m. aproximadamente.

Se requiere:

Explicar, teniendo como referencia la base contable de acumulación o devengo, cómo debe contabilizar la PYME A el mantenimiento de la máquina y su posterior desmantelamiento y reciclaje.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Respuesta al caso práctico 2

La base contable de acumulación o devengo describe los efectos de las transacciones y demás sucesos y circunstancias en los recursos económicos (activos) y en las reclamaciones (pasivos) de una entidad que informa durante los periodos en que dichos efectos tienen lugar, aunque los cobros y pagos en efectivo resultantes se produzcan en un periodo diferente. Esto es importante porque que la información sobre los recursos económicos y reclamaciones de una entidad que informa, y sobre los cambios en estos recursos y reclamaciones ocurridos durante un periodo, ofrece una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad, que la mera información sobre los cobros y pagos en efectivo durante dicho periodo.

Los elementos de los estados financieros son los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos y los gastos. Los ingresos y los gastos se definen en relación con los activos y pasivos, lo que otorga solidez al concepto de base contable de la acumulación o devengo que subyace a la *NIIF para las PYMES*.

Sin la base contable de acumulación o devengo, la gerencia tendría amplia discreción para determinar las ganancias de un periodo. Por ejemplo, la gerencia de la PYME A podría alisar las ganancias creando una provisión para 20X1–20X4 por tareas de mantenimiento a realizarse al comienzo de 20X5, cuando no existe una obligación presente (es decir, antes de que la PYME A tenga un pasivo). Y a la inversa, en periodos de rentabilidad inusualmente baja, la gerencia de la PYME A podría verse tentada a aumentar las ganancias de forma ficticia revirtiendo parte de dicha provisión. La *NIIF para las PYMES* no permite esta práctica; en ausencia de una obligación presente como resultado de un suceso pasado (a veces denominado suceso que da origen a la obligación), no se debe reconocer ningún pasivo.

Utilizando la base contable de acumulación o devengo, la PYME A debe reconocer un pasivo por el mantenimiento de la máquina solo después de que este se haya realizado. Cuando se realiza el mantenimiento de la máquina, la PYME A queda obligada a pagar por dicho mantenimiento, es decir, tiene la obligación legal de remunerar al proveedor del servicio y la liquidación de esta obligación dará lugar a una salida de recursos de la entidad (por ejemplo, el pago de aproximadamente 90.000 u.m. en efectivo). La PYME A no tiene una obligación presente hasta que se realiza el mantenimiento, ya que podría evitarlo vendiendo la máquina o interrumpiendo su uso.

De manera semejante, la PYME A reconoce un pasivo por dismantelar y reciclar la máquina solo cuando tiene la obligación presente de hacerlo. Al instalar la máquina, la PYME A queda obligada a dismantelarla y a reciclarla, y es probable que para liquidar esta obligación, se produzca una salida de beneficios económicos futuros de la entidad (aproximadamente 100.000 u.m.). Dado que el costo del dismantelamiento forma parte del costo de la máquina, se reconoce el activo correspondiente. Por consiguiente, el costo de dismantelar y reciclar la máquina se reconoce como un gasto cuando se vende el inventario producido por la máquina, ya que la parte de la vida útil de la máquina consumida en la fabricación del inventario vendido se incluye en el costo de dicho inventario.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Caso práctico 3

La PYME A adquirió una colección de objetos personales de una actriz famosa. La entidad conserva la colección para obtener plusvalías y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Se requiere:

Describir cómo debería contabilizar su colección la PYME A, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 2: Conceptos y Principios Generales

Respuesta al caso práctico 3

A partir de la fecha en que la colección es controlada por la PYME A (es decir, a partir de la fecha en que la PYME A puede venderla y evitar que otros accedan a dicha colección), es un activo de la PYME A porque esta espera obtener beneficios económicos futuros provenientes de la colección (es decir, plusvalías que se obtendrían eventualmente a través de la venta).

La *NIF para las PYMES* no especifica de forma explícita cómo contabilizar este tipo de colecciones adquiridas como reserva de riqueza.

Nota: La colección no se encuentra dentro del alcance de las siguientes secciones:

- Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, porque no se mantiene para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a otros o con propósitos administrativos.
- Sección 13 *Inventarios*, porque no se mantiene para la venta en el curso ordinario de las operaciones, ni en el proceso de producción con vistas a esa venta, y tampoco es un material o artículo de suministros que se consumirá en el proceso productivo o en la prestación de servicios.
- Sección 16 *Propiedades de Inversión*, porque no es un terreno o edificio.
- Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*, porque no es un activo financiero.

Dado que la *NIF para las PYMES* no especifica de forma explícita cómo contabilizar la colección, de acuerdo con el párrafo 2.35, la PYME A debe desarrollar una política contable que dé lugar a información relevante y fiable.

Si se aplica la base contable de acumulación o devengo, la colección se debe reconocer en la fecha en que la PYME A la controla por primera vez. A partir de esa fecha, es probable que haya una entrada de beneficios económicos futuros a la entidad derivados de la colección. En esa fecha, el costo del activo (la colección) puede ser medido de forma fiable (es decir, por su precio de compra).

Al desarrollar su política contable para medir la colección después de su reconocimiento inicial, la PYME A aplicaría, por analogía, los tratamientos contables requeridos por la *NIF para las PYMES* para activos similares.

En consecuencia, por analogía a los requerimientos de la Sección 16, la PYME A podría contabilizar la colección al valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo en el que tienen lugar. La aplicación de los requerimientos de la Sección 16 debería dar lugar a información relevante que se pueda determinar con fiabilidad.