

2009

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros



IASC Foundation
Education®

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

que incluye el texto completo de la
Sección 3 *Presentación de Estados Financieros*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: iasb@iasb.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org
Web: www.iasb.org

International Accounting Standards Committee Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411 | Email: iasb@iasb.org
Publications Telephone: +44 (0)20 7332 2730 | Publications Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publications Email: publications@iasb.org | Web: www.iasb.org

Copyright © 2010 IASCF®

Right of use

Although the International Accounting Standards Committee (IASC) Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IASC Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IASC Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IASC Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IASC Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IASC Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IASC Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IASC Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 7249
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

The IASC Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The Spanish translation is copyright of the IASCF.



IASC Foundation
Education®

The IASB logo/the IASCF logo/'Hexagon Device', 'IASC Foundation Education logo', IASC Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASC Foundation Education' 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASC Foundation.

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

que incluye el texto completo de la
Sección 3 *Presentación de Estados Financieros*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: iasb@iasb.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org
Web: www.iasb.org

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411 | Correo electrónico: iasb@iasb.org
Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 | Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@iasb.org | Web: www.iasb.org

Copyright © 2010 IASCF®

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IASC.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IASC.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IASC, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IASC es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IASC sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IASC se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IASB Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 7249
Correo electrónico: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

La Fundación IASC, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

Esta traducción al español del material de formación sobre la NIIF para las PYMES no ha sido aprobada por un Comité de Revisión nombrado por la IASCF. Los derechos de autor de la traducción al español son de la IASCF.



IASB Foundation
Education®

El logo del IASB, el logo de la IASCF, el logo en forma de hexágono, el logo de IASC Foundation Education, así como las expresiones "IASB Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASC", "IASCF", "IASB Foundation Education", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "Internacional Financial Reporting Standards" y "SIC" son marcas registradas por la Fundación IASC.

Índice

INTRODUCCIÓN _____	1
Objetivos de aprendizaje _____	1
<i>NIIF para las PYMES</i> _____	2
Introducción a los requerimientos _____	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS _____	3
Alcance de esta sección _____	3
Presentación razonable _____	4
Cumplimiento con la <i>NIIF para las PYMES</i> _____	5
Hipótesis de negocio en marcha _____	7
Frecuencia de la información _____	13
Uniformidad en la presentación _____	14
Información comparativa _____	17
Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos _____	18
Conjunto completo de estados financieros _____	20
Identificación de los estados financieros _____	21
Presentación de información no requerida por esta NIIF _____	23
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS _____	25
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS _____	27
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO _____	28
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO _____	32
Caso práctico _____	32
Respuesta al caso práctico _____	33

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IASC y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en los requerimientos generales para la presentación de estados financieros. Los módulos 4 a 8 se centran en los requerimientos para la presentación de cada componente de los estados financieros. Este módulo introduce al aprendiz en el tema, lo orienta en el texto oficial, desarrolla su comprensión de los requerimientos a través del uso de ejemplos e indica cuándo se necesitan juicios esenciales para la presentación de los estados financieros. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para analizar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos y un caso práctico para desarrollar la habilidad del aprendiz en la presentación de estados financieros de acuerdo con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos generales para la presentación de estados financieros de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización del caso práctico que simula aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su competencia para presentar estados financieros de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En particular, debe lograr lo siguiente:

- Conocer los componentes de un conjunto completo de estados financieros y comprender cómo se identifican y distinguen estos componentes de otra información presentada en el mismo documento publicado.
- Comprender los requerimientos generales para los estados financieros a fin de presentar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.
- Saber cómo evaluar la capacidad que tiene una entidad para continuar como negocio en marcha.
- Comprender la contabilidad y la información financiera requerida cuando incertidumbres significativas suscitan dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, así como los requerimientos en el caso de determinar que la entidad no es un negocio en marcha.
- Comprender los requerimientos de uniformidad en la presentación y la información comparativa de los estados financieros.
- Poder demostrar comprensión de los juicios esenciales que se necesitan para presentar los estados financieros, incluidos los juicios para evaluar la materialidad (o importancia relativa) y el negocio en marcha.

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

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 y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El objetivo de la Sección 3 es establecer los requerimientos generales para la presentación de estados financieros.

Esta sección especifica los componentes de un conjunto completo de estados financieros y establece los criterios para identificar y separar estos componentes de otra información que puede ser presentada en el mismo documento que los estados financieros. También especifica la frecuencia mínima con la que se debe presentar un conjunto completo de estados financieros.

Según lo especificado en la sección, se supone que la aplicación de la *NIIF para las PYMES* (con información a revelar adicional cuando sea necesario) dará lugar a estados financieros que logren una presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Además, la entidad debe efectuar una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

La sección establece los requerimientos para la evaluación periódica de la capacidad de una entidad de continuar como negocio en marcha y especifica la información a revelar de las incertidumbres significativas sobre dicha capacidad.

Proporciona una guía para evaluar la materialidad (o importancia relativa) y especifica los requerimientos para la agrupación de partidas similares, la uniformidad en la presentación y la presentación de información comparativa.

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 3 *Presentación de Estados Financieros* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario de la *NIIF para las PYMES* también forman parte de los requerimientos. Estos términos están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 3. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IASC no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IASC aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

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

Notas

La presentación razonable es la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad.

La situación financiera es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio de una entidad, tal como se la informa en el estado de situación financiera (véase el Módulo 4).

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

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

Patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos (véase el Glosario).

El rendimiento financiero es la relación entre los ingresos y los gastos de una entidad, tal como se lo informa en el estado del resultado integral (véase el Módulo 5).

Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintos de los relacionados con las aportaciones de inversores de patrimonio (véase el Glosario).

Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o el aumento de los pasivos, que dan como resultado

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

decrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con las distribuciones realizadas a los inversores de patrimonio (véase el Glosario).

Las aportaciones de inversores de patrimonio (y las distribuciones a estos) correspondientes a un periodo sobre el que se informa se presentan en un estado de cambios en el patrimonio neto (véase el Módulo 6).

Flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo. La información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad correspondiente a un periodo sobre el que se informa se presenta en el estado de flujos de efectivo de la entidad (véase el Módulo 7).

Presentación razonable

3.2 Los estados financieros presentarán razonablemente la **situación financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de una entidad. La presentación razonable requiere la representación fidedigna de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de **reconocimiento** de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*.

- (a) Se supone que la aplicación de la *NIIF para las PYMES*, con información a revelar adicional cuando sea necesario, dará lugar a estados financieros que logren una presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las PYMES.
- (b) Como se explica en el párrafo 1.5, la aplicación de esta NIIF por parte de una entidad con obligación pública de rendir cuentas no da como resultado una presentación razonable de acuerdo con esta NIIF.

La información a revelar adicional a la que se ha hecho referencia en (a) es necesaria cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de esta NIIF es insuficiente para permitir entender a los usuarios el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

Notas

En algunas circunstancias, es necesario revelar a los usuarios de los estados financieros más información que la requerida por la *NIIF para las PYMES*, con el fin de lograr una presentación razonable de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad. Por ejemplo, cuando una entidad realiza la mayor parte de sus ventas a un único cliente o, en ausencia de información financiera por segmentos⁽¹⁾, en un solo lugar geográfico o sector industrial, es necesario revelar estas concentraciones de ventas para lograr una presentación razonable. Puede esperarse razonablemente que esta información afecte a la toma de decisiones del usuario de los estados financieros.

⁽¹⁾ La *NIIF para las PYMES* no trata la información financiera por segmentos (es decir, no exige que se presente información por segmentos en los estados financieros).

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

Cumplimiento con la NIIF para las PYMES

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

Ejemplo: declaración de cumplimiento

- Ej 1 **Una entidad prepara sus estados financieros consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 de acuerdo con la NIIF para las PYMES.**

[Extraído de] *Nota 2 Bases de elaboración y políticas contables*

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de acuerdo con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Notas

Se pretende que la *NIIF para las PYMES* sea utilizada por las pequeñas y medianas entidades (PYMES).

Las PYMES son entidades:

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

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:

- (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o está en proceso de emitir estos instrumentos para que sean negociados en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluidos los mercados locales o regionales), o
- (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión (véanse los párrafos 1.1 a 1.3).

Ejemplos: la declaración de cumplimiento es apropiada

- Ej 2 **Una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas prepara sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos de la NIIF para las PYMES.**

La entidad efectúa en las notas una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

- Ej 3 **Una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas prepara sus estados financieros en función de los PCGA de la jurisdicción en la que opera. Los PCGA**

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

locales constituyen lo mismo que la NIIF para las PYMES, excepto que difieren en su denominación.

La entidad podría efectuar en las notas una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con los PCGA locales, con la *NIIF para las PYMES*, o con ambos.

Ejemplos: la declaración de cumplimiento no corresponde

- Ej 4 Una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas prepara sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos impositivos para calcular las ganancias fiscales (y los impuestos a las ganancias) de la jurisdicción en la que opera. Los requerimientos impositivos de la jurisdicción son diferentes de los requerimientos de la NIIF para las PYMES.**

Los estados financieros de la entidad no cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, no puede señalar que sus estados financieros cumplen con la *NIIF para las PYMES*.

- Ej 5 Una entidad que tiene obligación pública de rendir cuentas prepara sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos de la NIIF para las PYMES.**

La entidad tiene obligación pública de rendir cuentas. Por consiguiente, no puede señalar que sus estados financieros cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Esto tiene validez incluso si a la entidad se le exige por ley elaborar sus estados financieros conforme a la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 1.5).

- Ej 6 Una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas prepara sus estados financieros en función de los PCGA de la jurisdicción en la que opera. Los PCGA locales se basan principalmente en la NIIF para las PYMES. Sin embargo, existen algunas diferencias significativas entre los requerimientos de los PCGA locales y los de la NIIF para las PYMES.**

Los estados financieros de la entidad no cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, no puede señalar que sus estados financieros cumplen con la *NIIF para las PYMES*.

3.4 En las circunstancias extremadamente excepcionales de que la gerencia concluya que el cumplimiento de esta NIIF podría inducir a tal error que entrara en conflicto con el **objetivo de los estados financieros** de las PYMES establecido en la Sección 2, la entidad no aplicará el requerimiento según se establece en el párrafo 3.5, a menos que el marco regulador aplicable prohíba esta falta de aplicación.

3.5 Cuando una entidad no aplique un requerimiento de esta NIIF de acuerdo con el párrafo 3.4, revelará lo siguiente:

- (a) Que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad.
- (b) Que ha cumplido con la *NIIF para las PYMES*, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable.

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

- (c) La naturaleza de la falta de aplicación, incluidos el tratamiento que la *NIIF para las PYMES* requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2, y el tratamiento adoptado.

3.6 Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de esta NIIF, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en el párrafo 3.5(c).

3.7 En las circunstancias extremadamente excepcionales en que la gerencia concluya que cumplir con un requerimiento de esta NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PYMES establecido en la Sección 2, pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar el requerimiento, la entidad reducirá, en la mayor medida posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, revelando lo siguiente:

- (a) La naturaleza del requerimiento en esta NIIF, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso en las circunstancias que entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2.
- (b) Para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia ha concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Hipótesis de negocio en marcha

3.8 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta NIIF evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar como negocio en marcha. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la **fecha de los estados financieros**, sin limitarse a dicho periodo.

Notas

Una entidad abandona la hipótesis de negocio en marcha sólo cuando la gerencia tiene la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no existe otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Por consiguiente, la hipótesis de negocio en marcha puede ser apropiada aun cuando la entidad tiene dificultades financieras. Sin embargo, cuando existen incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan suscitar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, ésta deberá revelar dichas incertidumbres.

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

En algunos casos, puede haber poca incertidumbre sobre el estado de negocio en marcha de una entidad. Algunos ejemplos son: (i) cuando es altamente probable que la entidad sea un negocio en marcha (por ejemplo, cuando la entidad está bien establecida, es muy rentable, tiene gran solvencia y no está sujeta a riesgos financieros y de negocio importantes); o (ii) cuando se tiene prácticamente toda la certeza de que la entidad no es un negocio en marcha (por ejemplo, cuando la gerencia está comprometida con un plan para liquidar la entidad o hacer cesar sus operaciones).

En los casos en que la gerencia no tenga la intención de liquidar la entidad ni de hacer cesar sus operaciones, podrá ser necesario un juicio profesional esencial para evaluar si la entidad no tiene otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas (es decir, para evaluar si la entidad tiene la capacidad o no de continuar como negocio en marcha). Por ejemplo, en épocas de crisis financiera, la escasez general de crédito disponible que enfrentan todas las entidades puede afectar a la capacidad de una entidad rentable para continuar como negocio en marcha. Sea cual fuere la hipótesis de elaboración, las dudas sobre la capacidad de una entidad para continuar como negocio en marcha exigen que la gerencia lleve a cabo comprobaciones del deterioro del valor de los activos de la entidad y considere si se necesitan provisiones con respecto a contratos que han pasado a ser onerosos. Además, si una entidad no es un negocio en marcha, el valor de sus activos debe deteriorarse con respecto a su valor razonable menos costos de venta, debido a que los activos ya no tienen valor en uso.

Cuando una entidad no es un negocio en marcha, sus estados financieros deben prepararse de acuerdo con los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*, excepto en la medida que sea necesario realizar ajustes contables para reflejar que la entidad ya no es un negocio en marcha.

Ejemplo: la hipótesis de negocio en marcha no es apropiada

Ej 7 El gobierno promulgó la Ley de Redistribución Económica (LRE) el 15 de diciembre de 20X2. La entidad A figura en el Apéndice A de la LRE como entidad cuyas operaciones y activos el gobierno tiene la intención de expropiar. El gobierno ha prohibido a las entidades afectadas disponer de sus activos. La compensación por expropiación se calcula según el valor razonable de los activos tangibles expropiados. No se pagará ninguna compensación por los activos intangibles que se expropian.

La gerencia tiene la intención de mantener a la entidad A en producción comercial hasta que se expropian sus activos. Llegado ese momento, se prevé que la entidad A no tenga otra alternativa más realista que cesar en su actividad. Se prevé que la expropiación tenga lugar dentro de los tres meses siguientes al final del periodo sobre el que se informa. Por consiguiente, los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 se han preparado bajo la hipótesis de negocio en marcha. En particular, se ha deteriorado el valor de los activos tangibles específicos con respecto a su valor razonable menos costos de venta y los compromisos contractuales onerosos han sido reconocidos como pasivos.

¿Cómo debería la gerencia de la entidad A revelar la información sobre su evaluación de la situación como negocio en marcha de la entidad A en sus estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X2?

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información.

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X2 de la entidad A:

Nota 1 Bases de elaboración y políticas contables

Bases de elaboración

Los estados financieros no se han elaborado bajo la hipótesis de negocio en marcha porque el gobierno anunció su intención de expropiar todos los activos de la entidad de acuerdo con la Ley de Redistribución Económica (la Ley) recientemente promulgada. La entidad será liquidada luego de que se expropien sus activos. Se prevé que la expropiación tenga lugar antes de abril de 20X3. La Ley establece que la compensación por expropiación será equivalente al valor razonable de los activos tangibles expropiados. La gerencia tiene la intención de mantener a la entidad A en producción comercial hasta que se realice la expropiación y, por consiguiente, la entidad cese en sus operaciones. Para reflejar la liquidación inminente, se deteriora el valor de las propiedades, planta y equipo de la entidad con respecto a su valor razonable, se dan de baja los activos intangibles y se reconoce a los compromisos contractuales onerosos como pasivos.

- 3.9 Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres **significativas** relativas a sucesos o condiciones que puedan suscitar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera un negocio en marcha.

Ejemplo: incertidumbres significativas

- Ej 8 **La Entidad B es un gran fabricante de productos textiles para el mercado local.**

El 1 de enero de 20X2, el gobierno recientemente electo abolió de forma imprevista todos los aranceles de importación, incluido el arancel del 50 por ciento sobre todos los productos textiles importados. Ésta y muchas otras reformas económicas implementadas por el nuevo gobierno contribuyeron a que el valor de la moneda del país (u.m.⁽²⁾) se revalorice de forma significativa con respecto a la mayoría de las otras monedas. La revalorización monetaria redujo notablemente la competitividad de los productos de la entidad.

Antes de 20X2, la entidad B era rentable. Sin embargo, dado que no podía competir con los precios bajos de las importaciones, informó una pérdida de 3.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2. Al 31 de diciembre de 20X2, el patrimonio de la entidad B era de 1.000 u.m. La gerencia reestructuró las operaciones de la entidad B en el segundo trimestre de 20X2. La reestructuración le ayudó a reducir las pérdidas del tercer y del cuarto trimestre a 500 u.m. y 480 u.m., respectivamente.

⁽²⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

En 20X2, la industria textil y los sindicatos obreros locales presionaron al gobierno para que reinstaure los aranceles sobre textiles. El 15 de diciembre de 20X2, el gobierno anunció que en 20X3 reintroduciría aranceles de importación limitados sobre los textiles. No obstante, recalcó que dichos aranceles no iban a ser tan proteccionistas como los aprobados por el gobierno anterior.

En su último pronóstico económico, el gobierno prevé una tasa de cambio estable a corto plazo con un debilitamiento gradual de la moneda de la jurisdicción a más largo plazo.

La gerencia de la entidad B realizó una evaluación de negocio en marcha al 31 de diciembre de 20X2. La gerencia proyecta y prevé que la imposición de un arancel del 10 por ciento a la importación de productos textiles haría que, a las tasas de cambio vigentes, la entidad B recupere la rentabilidad.

¿Cómo debería la gerencia de la entidad B revelar la información sobre su evaluación de negocio en marcha en los estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X2 de la entidad B?

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información.

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X2 de la entidad B:

Nota 1 Bases de elaboración

A partir de la evaluación de la gerencia al 31 de diciembre de 20X2, los estados financieros se han elaborado bajo la hipótesis de negocio en marcha. No obstante, en la evaluación de la gerencia se supone que el gobierno reintroducirá aranceles de importación limitados sobre textiles y que la tasa de cambio vigente permanecerá constante. El 15 de diciembre de 20X2, el gobierno anunció que en 20X3 impondrá aranceles de importación limitados a los textiles. No obstante, el gobierno recalcó que el arancel no iba a ser tan proteccionista como el arancel del 50 por ciento en vigencia antes de 20X2. Siempre y cuando la u.m. no se fortalezca, la gerencia proyecta y prevé que un arancel del 10 por ciento sobre todos los productos textiles permitiría que la entidad B recupere la rentabilidad.

Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad B tenía activos netos por 1.000 u.m. Si no se imponen aranceles de importación y las tasas de cambio permanecen iguales, los pasivos de la entidad B podrían superar sus activos al final del tercer trimestre de 20X3.

A partir de la evaluación de estos factores, la gerencia considera que la entidad B es un negocio en marcha.

Notas: hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

La *NIIF para las PYMES* no requiere explícitamente que una entidad no elabore sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa indican que dicha hipótesis no resulta apropiada.

Si la *NIIF para las PYMES* no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una entidad deberá utilizar su juicio profesional para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información confiable y relevante para la toma de decisiones económicas de los usuarios (véase el párrafo 10.4).

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

En ausencia de un requerimiento, se permite, pero no se exige, a la entidad consultar las NIIF completas (véase el párrafo 10.6).

El párrafo 14 de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa* (NIIF completas) establece que una entidad no debe elaborar sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa indican que dicha hipótesis no resulta apropiada. Al establecer este requerimiento, el IASB concluyó que si la hipótesis de negocio en marcha no es apropiada, el efecto de este hecho es tan decisivo que es necesario un cambio fundamental en la base de contabilización, y no simplemente un ajuste en los importes que se hayan reconocido utilizando la base de contabilización original (véase el párrafo 15 de la NIC 10).

El párrafo 3.8 de la *NIIF para las PYMES* requiere que, al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad evalúe la capacidad que tiene la entidad para continuar como negocio en marcha. Además, al realizar esta evaluación, la gerencia deberá tener en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la fecha de los estados financieros, sin limitarse a dicho periodo.

Además, elaborar los estados financieros de una entidad bajo la hipótesis de negocio en marcha cuando los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa indican que dicha hipótesis no resulta apropiada entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros con propósito de información general. En estas circunstancias (de acuerdo con los párrafos 3.4 ó 3.7), la entidad no debería elaborar sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha.

Ya sea por referencia a las NIIF completas o aplicando la *NIIF para las PYMES* de forma aislada, una entidad no debería elaborar sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha en estas circunstancias.

Ejemplos: después del periodo sobre el que se informa

- Ej 9 La entidad C fue constituida hace muchos años con el único propósito de explotar una veta de oro sobre la que tiene derechos de explotación. Al 31 de diciembre de 20X5, la entidad C se encontraba en una situación financiera sólida y preveía continuar con sus operaciones mineras durante aproximadamente 20 años (es decir, esperaba agotar la veta de oro en unos 20 años).**

El 1 de enero de 20X6, la mina quedó inoperable de forma definitiva luego de un terremoto que causó su derrumbe e inundación. Como resultado de este hecho, el 15 de febrero de 20X6 la entidad C fue puesta en liquidación.

La gerencia está preparando los estados financieros de la entidad C para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X5.

¿Cómo debería la gerencia de la entidad C revelar la información sobre su evaluación de la situación como negocio en marcha en sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X5?

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información.

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X5 de la entidad C:

Nota 1 Bases de elaboración

El 15 de febrero de 20X6, la entidad fue puesta en liquidación como resultado de los daños de un terremoto que ocasionó el cierre definitivo del único negocio de la entidad, la Mina X. Por consiguiente, los estados financieros no se han elaborado bajo la hipótesis de negocio en marcha. El activo de la mina se da de baja y se deteriora el valor de los otros activos. Se prevé que la liquidación concluya para fines de julio de 20X6.

Ej 10 La entidad D es una pequeña entidad regional que se dedica a la extracción de diamantes mediante el dragado del lecho marino.

El 10 de enero de 20X6, el gobierno recientemente electo anunció que cancelará todas las licencias locales para la extracción de diamantes del lecho marino que no cumplan con determinados criterios antes del 30 de junio de 20X6. Actualmente, la entidad D no cumple con todos los criterios nuevos para la licencia. En particular, los accionistas de la entidad D no son representativos de la demografía poblacional de la región y sus recursos financieros son inadecuados (es decir, la ratio de deuda a patrimonio es superior al nivel especificado por el nuevo gobierno).

A mediados de enero de 20X6, la entidad D instó a negociaciones para la adquisición de los activos y pasivos de un competidor (entidad E), en una transacción con pagos basados en acciones. Si se lleva a cabo, la adquisición permitirá a la entidad D ampliada cumplir con todos los requerimientos para conservar las licencias regionales para la extracción de diamantes del lecho marino tanto de la entidad D como de la entidad E.

Al momento de autorizar los estados financieros anuales de 20X5 para su publicación, la entidad D había celebrado un acuerdo en principio con la entidad E para la adquisición de su negocio. Las negociaciones de los detalles definitivos de la adquisición se encuentran en sus instancias finales. La gerencia de la entidad D considera que es altamente probable que la adquisición se realice y se conserven las licencias locales para la extracción de diamantes del lecho marino.

¿Cómo debería la gerencia de la entidad D revelar la información sobre su evaluación de la situación como negocio en marcha de la entidad D en sus estados financieros anuales del 31 de diciembre de 20X5?

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información.

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X5 de la entidad D:

Nota 1 Bases de elaboración

El 10 de enero de 20X6, el gobierno anunció que cancelará las licencias regionales para la extracción de diamantes del lecho marino que no cumplan con determinados criterios antes del 30 de junio de 20X6. Actualmente, la entidad D no cumple con todos los criterios nuevos para la licencia. En particular, los accionistas de la entidad D no son representativos de la demografía poblacional de la región y sus recursos financieros son inadecuados (es decir, la ratio de deuda a patrimonio es superior al nivel especificado por el gobierno). No obstante, la entidad D está negociando la adquisición de los activos y

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

pasivos de una entidad en una transacción con pagos basados en acciones. Si se lleva a cabo, la adquisición permitirá a la entidad D ampliada cumplir con todos los criterios nuevos para la licencia del gobierno.

Los estados financieros se han elaborado bajo la hipótesis de negocio en marcha. La gerencia considera que es altamente probable que la adquisición se lleve a cabo y se conserven las licencias locales para la extracción de diamantes del lecho marino. Se ha celebrado un acuerdo en principio para la adquisición de las operaciones de una entidad y las negociaciones se encuentran en sus instancias finales.

Frecuencia de la información

- 3.10 Una entidad presentará un conjunto completo de estados financieros (incluida la información comparativa; véase el párrafo 3.14) al menos anualmente. Cuando se cambie el final del **periodo sobre el que se informa** de una entidad y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad revelará:
- (a) ese hecho.
 - (b) la razón para utilizar un periodo inferior o superior.
 - (c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluidas las notas relacionadas) no son totalmente comparables.

Notas

Por lo general, los estados financieros anuales se elaboran a una fecha recurrente de cada año (por ejemplo, el 31 de diciembre). Pero esto no siempre es así.

En algunas jurisdicciones, las entidades pueden elegir un periodo anual sobre el que se informa de 52 a 53 semanas (por ejemplo, que finalice el último sábado de diciembre de cada año). Estos periodos pueden servir a fines prácticos (por ejemplo, permitir el recuento físico del inventario un día en que la entidad no opera normalmente).

En algunas jurisdicciones, se exige que las subsidiarias tengan la misma fecha de presentación que la entidad controladora. En estos casos, cuando una entidad es adquirida por otra entidad (controladora), se le exige que cambie su fecha de presentación para que coincida con la de su controladora.

Ejemplo 3.10: periodo sobre el que se informa

- Ej 11 **En 20X8, la entidad A fue adquirida por la entidad B. Para alinear su fecha de presentación con la de la entidad controladora, la entidad A cambió el final de su periodo anual sobre el que se informa del 30 de noviembre al 31 de diciembre. En consecuencia, el periodo sobre el que se informa de la entidad A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 es de 13 meses.**

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información.

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X8 de la entidad A:

Nota 1 Bases de elaboración y políticas contables

...

Periodo sobre el que se informa

En 20X8, para alinear el periodo sobre el que se informa de la entidad con el de la entidad controladora (entidad B), la entidad cambió el final de su periodo del 30 de noviembre al 31 de diciembre. Los importes presentados para el periodo sobre el que se informa de 20X8 corresponden a un periodo de 13 meses. Las cifras comparativas corresponden a un periodo de 12 meses. En consecuencia, los importes comparativos para el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y las notas relacionadas no son totalmente comparables.

Uniformidad en la presentación

- 3.11 Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:
- (a) tras un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación o clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de las **políticas contables** contenidos en la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, o
 - (b) esta NIIF requiera un cambio en la presentación.

Notas

Una entidad cambiará la presentación de sus estados financieros sólo cuando dicho cambio proporcione información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tenga visos de continuidad, de modo que la comparabilidad en el tiempo no quede perjudicada. Por ejemplo, una adquisición o disposición significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podrían sugerir que estos necesitan ser presentados de forma diferente.

- 3.12 Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, una entidad reclasificará los importes comparativos, a menos que resultase **impracticable** hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una entidad revelará:
- (a) la naturaleza de la reclasificación.
 - (b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado.
 - (c) el motivo de la reclasificación.

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

Notas

Un cambio en la clasificación de un activo generado por un cambio en el uso de un activo (por ejemplo, el inicio de un desarrollo con intención de venta en el curso normal de la operación, en el caso de una transferencia de propiedades, planta y equipo a inventarios) no es una reclasificación según el párrafo 3.11. En estos casos, la entidad no reclasifica los importes comparativos; mientras los activos sean propiedades, planta y equipo deben contabilizarse y presentarse como tales.

Ejemplo: cambio en la clasificación

- Ej 12 **En 20X8, luego de una revisión completa de sus estados financieros, un minorista de indumentaria cambió la manera en que clasificaba los gastos en el estado del resultado integral, de presentar el desglose de gastos por naturaleza a presentar el desglose de gastos por función.**

Resumen de gastos	20X8	20X7
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Variación en los inventarios de productos terminados	1.000	(400)
Consumos de materias primas y materiales secundarios	40.000	35.000
Gastos por beneficios a los empleados		
Personal administrativo	10.000	9.000
Personal de ventas	15.000	16.000
Gastos por depreciación		
Probadores y edificios de administración	8.000	8.000
Establecimientos de venta al por menor	12.000	12.000
Otros costos	15.000 (a)	13.000 (a)
(a) 70% de costos de venta y 30% de costos de administración		

¿Cómo debería la entidad revelar la información sobre el cambio en la clasificación en sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8?

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

A partir de estos hechos, corresponde revelar la siguiente información.

Extracto del estado del resultado integral de la entidad

	<i>Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8</i>	<i>Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X7</i>
	<i>u.m.</i>	<i>según se reexpresó u.m.</i>
Ingreso de actividades ordinarias	X	X
Costo de las ventas	(41.000) ^(a)	(34.600) ^(b)
Ganancia bruta	X	X
Costos de distribución	(37.500) ^(c)	(37.100) ^(d)
Gastos de administración	(22.500) ^(e)	(20.900) ^(f)
Ganancia antes de impuestos	X	X

...

Cálculos que no forman parte del estado del resultado integral:

- (a) 1.000 u.m. por variación en los inventarios de mercaderías + 40.000 u.m. por compras de mercaderías = 41.000 u.m.
- (b) 35.000 u.m. por compras de mercaderías menos 400 u.m. por variación en los inventarios de mercaderías = 34.600 u.m.
- (c) 15.000 u.m. por gastos de beneficios a los empleados + 12.000 u.m. por depreciación + 70% de 15.000 u.m. por otros costos = 37.500 u.m.
- (d) 16.000 u.m. por gastos de beneficios a los empleados + 12.000 u.m. por depreciación + 70% de 13.000 u.m. por otros costos = 37.100 u.m.
- (e) 10.000 u.m. por gastos de beneficios a los empleados + 8.000 u.m. por depreciación + 30% de 15.000 u.m. por otros costos = 22.500 u.m.
- (f) 9.000 u.m. por gastos de beneficios a los empleados + 8.000 u.m. por depreciación + 30% de 13.000 u.m. por otros costos = 20.900 u.m.

Extracto de las notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 20X8 de la entidad:

Nota 1 Bases de elaboración y políticas contables

...

Cambio en la clasificación

En 20X8, luego de una revisión completa de sus estados financieros, la entidad cambió la manera en que clasificaba los gastos en el estado del resultado integral, del desglose por naturaleza al desglose por función.

La clasificación por función proporciona información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros. Presenta el rendimiento comercial de los establecimientos de venta al por menor y proporciona información financiera sobre las funciones administrativas y de venta de la entidad.

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

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

Notas

La impracticabilidad (véase el párrafo 10.12) se da cuando en la aplicación de un requerimiento, la entidad no puede aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Por ejemplo, los datos para determinar el efecto del periodo anterior no están disponibles o el desarrollo de dichos datos requiere una serie de suposiciones que podrían derivar en información dudosa.

Información comparativa

3.14 A menos que esta NIIF lo permita o requiera de otro modo, una entidad revelará información comparativa respecto del periodo comparable anterior para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información de tipo descriptivo y narrativo, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Notas

Son ejemplos de cuándo se deben reexpresar los importes comparativos:

- Una modificación de la *NIIF para las PYMES* que requiera su aplicación retroactiva (véanse los párrafos 10.11(a) y 10.12).
- Un cambio voluntario en la política contable (véanse los párrafos 10.11(c) y 10.12).
- La corrección de un error de un periodo anterior (véanse los párrafos 10.21 y 10.22).

Si una entidad descubre un error en los estados financieros de un periodo anterior, el error se corrige mediante una reexpresión retroactiva (es decir, se reexpresa la información comparativa). La reexpresión retroactiva proporciona información útil, ya que la información es más fiable, relevante y comparable.

De forma similar, la aplicación retroactiva de un cambio en la política contable proporciona información útil, ya que la información es más fiable, relevante y comparable.

La aplicación retroactiva de políticas contables y la reexpresión retroactiva de errores de un periodo anterior proporcionan información útil debido a lo siguiente:

- el resultado del periodo del cambio no incluye los efectos de cambios en las políticas contables o de errores relativos a periodos anteriores.
- la información presentada sobre periodos anteriores se prepara con el mismo criterio que la información sobre el periodo corriente y, por consiguiente, es comparable y proporciona la información más útil para el análisis de tendencia de ingresos y gastos.

Puede verse un ejemplo de cuándo se reclasifican los importes comparativos en el párrafo 3.12.

Ejemplos de información a revelar para la que no es necesario proporcionar información comparativa:

- La conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 16.10(e)).

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

- La conciliación entre el importe en libros de cada clase de propiedades, planta y equipo al inicio y al final del periodo (véase el párrafo 17.31(e)).
- La conciliación entre el importe en libros de cada clase de activo intangible al inicio y al final del periodo (véase el párrafo 18.27(e)).
- La conciliación entre el importe en libros de la plusvalía al inicio y al final del periodo (véase el párrafo 19.26).
- Información a revelar sobre clases de provisiones (véase el párrafo 21.14).
- La conciliación de los saldos de apertura y cierre de obligaciones por un plan de beneficios definidos (véase el párrafo 28.41(e)).
- La conciliación de los saldos de apertura y cierre del valor razonable de los activos del plan (y de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo) con respecto a un plan de beneficios definidos (véase el párrafo 28.41(f)).

Ejemplos de información a revelar que no es necesario repetir en estados financieros de periodos posteriores:

- Una modificación de la *NIIF para las PYMES* (véase la última línea del párrafo 10.13).
- Un cambio voluntario en la política contable (véase la última línea del párrafo 10.14).
- La corrección de un error de un periodo anterior (véase la última línea del párrafo 10.23).

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos

- 3.15 Una entidad presentará por separado cada clase de partidas similares de importancia relativa. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.

Notas

Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agrupación y clasificación es la presentación de datos condensados y clasificados, que constituyen las partidas de los estados financieros. Si una partida concreta careciese de importancia relativa por sí sola, se agrupará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente importancia relativa como para justificar su presentación separada en esos estados financieros puede justificar su presentación separada en las notas.

- 3.16 Las omisiones o inexactitudes de partidas 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.

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

Notas

Se supone que los usuarios de los estados financieros tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información financiera con razonable diligencia (véase el párrafo 2.4). Las omisiones o inexactitudes de partidas 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 (véase el párrafo 2.6).

La definición de importancia relativa implica que no es necesario que una entidad revele información específica requerida por la *NIIF para las PYMES* si la información carece de importancia relativa. Además, una entidad no necesita aplicar sus políticas contables cuando el efecto de no aplicarlas carece de importancia relativa (véase el párrafo 10.3).

Ejemplos: partidas sin importancia relativa

- Ej 13** En 20X9, antes de que los estados financieros de 20X8 de la entidad fueran aprobados para su publicación, la entidad descubrió un error en el cálculo de gastos por depreciación para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8. La gerencia ignoró el error (es decir, la ganancia de 600.000 u.m. antes de impuestos informada por la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 se infravaloró en 150 u.m.).

Es probable que el error carezca de importancia relativa. Es muy poco probable que un error de esta magnitud pueda influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

- Ej 14** Los hechos son iguales a los del ejemplo 13. Sin embargo, en este ejemplo, el error se descubrió en 20X9, después de que los estados financieros de 20X8 de la entidad fueran aprobados para su publicación.

Es probable que el error del periodo anterior carezca de importancia relativa. Es muy poco probable que un error del periodo anterior de esta magnitud pueda influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

Ejemplos: partidas de importancia relativa

- Ej 15** Los hechos son iguales a los del ejemplo 13. Sin embargo, en este ejemplo, si el error se hubiera corregido, la entidad habría infringido una cláusula de préstamo en un pasivo a largo plazo importante.

El error tiene importancia relativa, ya que puede influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

- Ej 16** En 20X9, antes de que los estados financieros de 20X8 de la entidad fueran aprobados para su publicación, la entidad descubrió un error sistémico en el cálculo de obligaciones por beneficios definidos con respeto al plan de pensiones de los empleados. Una investigación posterior reveló que el cálculo se había realizado de forma incorrecta, ya que el plan de beneficios definidos había

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

comenzado en 20X0. El efecto acumulativo del error en las ganancias acumuladas de la entidad al comienzo de 20X8 es una sobrevaloración de 600.000 u.m. La entidad informó un patrimonio total de 950.000 u.m. al 31 de diciembre de 20X7.

El error tiene importancia relativa, ya que puede influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

- Ej 17 En 20X9, antes de que los estados financieros de 20X8 de la entidad fueran aprobados para su publicación, se presentó una demanda colectiva contra la entidad. La demanda busca el resarcimiento por problemas de salud sufridos por una comunidad, supuestamente causados por la contaminación proveniente de la planta de la entidad. El asesor legal advirtió a la gerencia que hay un 30 por ciento de probabilidad de que la demanda tenga éxito. Si tiene éxito, es probable que el tribunal le conceda a la comunidad una indemnización de entre 1.000.000 u.m. y 2.000.000 u.m.

En sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8, la entidad no reconoció ningún pasivo por la demanda ni reveló información alguna al respecto.

Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8, la entidad informó una ganancia de 600.000 u.m.

El error tiene importancia relativa, ya que puede influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.

Conjunto completo de estados financieros

- 3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:
- (a) Un **estado de situación financiera** a la **fecha de presentación**. *[Referencia: Sección 4].*
 - (b) Una u otra de las siguientes informaciones: *[Referencia: Sección 5].*
 - (i) Un solo **estado del resultado integral** para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluidas aquellas partidas reconocidas al determinar el **resultado** (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de **otro resultado integral**, o
 - (ii) Un **estado de resultados** separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.
 - (c) Un **estado de cambios en el patrimonio** del periodo sobre el que se informa. *[Referencia: Sección 6].*
 - (d) Un **estado de flujos de efectivo** del periodo sobre el que se informa. *[Referencia: Sección 7].*
 - (e) **Notas**, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. *[Referencia: Sección 8].*

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

- 3.18 Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de **errores** de periodos anteriores y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único **estado de resultados y ganancias acumuladas** en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio (véase el párrafo 6.4).
- 3.19 Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine “resultado”.
- 3.20 Puesto que el párrafo 3.14 requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.
- 3.21 En un conjunto completo de estados financieros una entidad presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.
- 3.22 Una entidad puede utilizar, para los estados financieros, títulos distintos de los empleados en esta NIIF, siempre que ellos no ocasionen confusión.

Notas

En algunas jurisdicciones, el estado de situación financiera se conoce comúnmente como balance.

Identificación de los estados financieros

- 3.23 Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:
- (a) El nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su nombre desde el final del periodo precedente.
 - (b) Si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un **grupo** de entidades.
 - (c) La fecha del final del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros.
 - (d) La **moneda de presentación**, tal como se define en la Sección 30, *Conversión de Moneda Extranjera*.
 - (e) El grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

Notas

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

Con frecuencia, una entidad hará más comprensibles los estados financieros presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto será aceptable en la medida en que la entidad revele el grado de redondeo practicado y no omite información material o de importancia relativa al hacerlo.

Ejemplos 3.23: identificación de estados financieros

1.			<i>Referencia a la NIIF para las PYMES</i>
	Grupo XYZ (anteriormente Grupo XY)		3.23(a)
	Estado consolidado de situación financiera		3.23(b)
		Al 31 de diciembre de 20X2	Al 31 de diciembre de 20X1
		000 u.m.	000 u.m.
			3.23(c)
			3.23(d) y (e)
	...		

- 3.24 Una entidad revelará en las notas lo siguiente:
- (a) El domicilio y la forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social).
 - (b) Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

Ejemplo: otra información a revelar

Ej 18 Extracto de las notas a los estados financieros consolidados del Grupo A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8:

Nota 1 Información general

La Sociedad de Responsabilidad Limitada A (la Sociedad) es una sociedad de responsabilidad limitada radicada en la jurisdicción Y. El domicilio de su sede social y principal centro del negocio es:

Primera planta
Calle Fría N.º 30
Bahía de Hielo
El Ártico
AB111YZ

El Grupo A está compuesto por la sociedad y su subsidiaria sin accionistas minoritarios Sociedad de Responsabilidad Limitada B. Sus actividades principales son la fabricación y la venta de helado y el ofrecimiento de recorridos por la heladería para turistas.

Presentación de información no requerida por esta NIIF

3.25 Esta NIIF no trata la presentación de la información por segmentos, las ganancias por acción o la información financiera intermedia de una pequeña o mediana entidad. Una entidad que decida revelar esta información describirá los criterios para su preparación y presentación.

Notas

Una entidad que elabora sus estados financieros en conformidad con la *NIIF para las PYMES* no tiene la obligación de presentar información por segmentos ni ganancias por acción. Sin embargo, si una entidad elige presentar información por segmentos o ganancias por acción, o ambas, deberá revelar este hecho y describir los criterios de su preparación y presentación.

Una entidad que decida presentar información por segmentos podrá elegir (pero no es obligatorio) preparar dicha información de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 8 *Segmentos de Operación* de las NIIF completas. La entidad también podrá preparar y presentar la información por segmentos basándose en otros criterios. Una entidad que elija presentar información por segmentos deberá revelar este hecho y describir los criterios de su preparación y presentación.

De forma similar, una entidad que decida presentar ganancias por acción podrá elegir (pero no es obligatorio) calcular y presentar dichas ganancias de acuerdo con los requerimientos de la NIC 33 *Ganancias por Acción* de las NIIF completas. La entidad también podrá preparar y presentar ganancias por acción basándose en otros criterios. Una entidad que elija presentar ganancias por acción deberá revelar este hecho y describir los criterios de su preparación y presentación.

Ni las NIIF completas ni la *NIIF para las PYMES* prescriben qué entidades deben publicar información financiera intermedia, ni su frecuencia, ni cuánto debe tardar en publicarse ésta después de terminar el periodo al que se refiera. Estas cuestiones son decididas por otros (por ejemplo, gobiernos nacionales). En consecuencia, una entidad no tiene la obligación de preparar y presentar información financiera intermedia de acuerdo con los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*.

De acuerdo con el párrafo 3.25, una entidad que elija preparar información financiera intermedia (o tenga la obligación de hacerlo) podrá preparar la información por segmentos de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* o con otros criterios de información intermedia. Una entidad que prepare y presente información financiera intermedia deberá revelar este hecho y describir los criterios de su preparación y presentación.

Ejemplos: ganancias por acción

- Ej 19 **Una entidad que aduce cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* elige presentar ganancias por acción de acuerdo con la NIC 33 *Ganancias por Acción*. La entidad revela este hecho y describe de forma adecuada los criterios de preparación y presentación de las ganancias por acción en sus estados financieros anuales.**

Teniendo en cuenta estos hechos, la entidad cumple con los requerimientos del párrafo 3.25 de la *NIIF para las PYMES*.

- Ej 20 **Una entidad que aduce cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* presenta ganancias por acción básicas de acuerdo con la NIC 33 *Ganancias por Acción*. Sin embargo, en contraposición a los requerimientos de la NIC 33, la entidad no presenta las ganancias por acción diluidas. En sus estados financieros anuales, la entidad revela el hecho de que presenta ganancias por acción básicas y describe los criterios de preparación y presentación de dichas ganancias.**

Teniendo en cuenta estos hechos, la entidad cumple con los requerimientos del párrafo 3.25 de la *NIIF para las PYMES*.

- Ej 21 **Una entidad que aduce cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* presenta ganancias por acción de acuerdo con la NIC 33 *Ganancias por Acción*. Sin embargo, la entidad no revela este hecho en sus estados financieros anuales. Además, tampoco describe los criterios para la preparación y presentación de las ganancias por acción.**

En este caso, la entidad no cumple con los requerimientos del párrafo 3.25 de la *NIIF para las PYMES*. Es obligatorio revelar los criterios para la preparación y presentación de ganancias por acción.

- Ej 22 **Una entidad que aduce cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* presenta ganancias por acción en sus estados financieros. Calcula las ganancias por acción dividiendo las “ganancias sostenibles” por la cantidad de acciones ordinarias emitidas al final del periodo sobre el que se informa. La entidad calcula las “ganancias sostenibles” restando de la ganancia neta del periodo partidas específicas que considera que no son indicativas de las ganancias sostenibles futuras de la entidad. En sus estados financieros anuales, la entidad revela el hecho de que presenta ganancias por acción y describe minuciosamente los criterios de preparación y presentación de dichas ganancias.**

En este caso, la entidad cumple con los requerimientos del párrafo 3.25 de la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

La aplicación de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a transacciones y sucesos suele requerir el juicio profesional. La información sobre juicios esenciales y causas clave de incertidumbre en la estimación son útiles para evaluar la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.

En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios que efectúe la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el mayor efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos críticos acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación a la fecha de los estados financieros, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes de importancia relativa en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente.

Otras secciones de la *NIIF para las PYMES* requieren revelar información sobre juicios particulares e incertidumbres en la estimación (por ejemplo, el párrafo 3.9 requiere revelar las incertidumbres significativas relacionadas con sucesos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha).

En muchos casos, surgen pocas dificultades al presentar estados financieros. Sin embargo, en ciertos casos se requieren juicios esenciales (por ejemplo, los juicios esenciales pueden ser necesarios en evaluaciones de materialidad o importancia relativa y de negocio en marcha en ciertas circunstancias).

Evaluaciones de materialidad (o importancia relativa)

Las omisiones o inexactitudes de partidas 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 definición de materialidad (o importancia relativa) implica que no es necesario que una entidad revele información específica requerida por esta NIIF si la información carece de importancia relativa, y que la entidad no necesita aplicar sus políticas contables cuando el efecto de no aplicarlas carece de importancia relativa. Las evaluaciones de materialidad (o importancia relativa) se realizan en el contexto de usuarios de estados financieros que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información financiera con razonable diligencia.

La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, analizada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Módulo 3: Presentación de Estados Financieros

Evaluaciones de negocio en marcha

Como se establece en los párrafos 3.8 y 3.9, al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad deberá evaluar la capacidad que tiene la entidad para continuar como negocio en marcha. La hipótesis de negocio en marcha puede ser apropiada para una entidad que tiene dificultades financieras. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando una entidad enfrenta dificultades financieras, la evaluación de negocio en marcha puede tener carácter oneroso. La gerencia tendrá que tener en cuenta una gran variedad de factores para evaluar la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, lo que incluye rentabilidad futura, liquidez, cláusulas, etc.

Cuando se determina que la entidad no es un negocio en marcha (es decir, la gerencia tiene la intención de liquidar la entidad o de hacer cesar sus operaciones, o no tiene otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas), los estados financieros no se elaboran bajo la hipótesis de negocio en marcha. Cuando la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha esté en duda (aunque la entidad pueda elaborar sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha), la entidad deberá revelar información sobre estas incertidumbres.

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las siguientes constituyen las principales diferencias entre los requerimientos publicados al 9 de julio de 2009 para la presentación de estados financieros de acuerdo con la *NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades* (véase la Sección 3 *Presentación de Estados Financieros*) y las NIIF completas (véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*).

La NIC 1 y la Sección 3 de la *NIIF para las PYMES* se basan en los mismos principios para la presentación de estados financieros. No obstante, dado que la *NIIF para las PYMES* está redactada en lenguaje sencillo e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios, las diferencias entre la NIC 1 y la Sección 3 pueden surgir en la práctica. La Sección 3 sólo trata cuestiones generales de la presentación. Las demás cuestiones tratadas por la NIC 1 se detallan en las Secciones 4 a 6 y 8 de la *NIIF para las PYMES*.

De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, una entidad que tiene cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros, que surgen solamente de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores y cambios de políticas contables, puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio. La simplificación en la presentación no está disponible para las entidades que informan de acuerdo con las NIIF completas.

De acuerdo con las NIIF completas, la gerencia deberá incluir un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros (véase el párrafo 10(f) de la NIC 1). La *NIIF para las PYMES* carece de un requerimiento equivalente (es decir, que en esas circunstancias, una entidad no tiene que presentar un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo).

Una entidad que elabore sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas deberá preparar la información por segmentos de acuerdo con la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. La *NIIF para las PYMES* no requiere la presentación de información por segmentos en los estados financieros.

De forma similar, algunas entidades que elaboran sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas deben presentar ganancias por acción de acuerdo con la NIC 33 *Ganancias por Acción*. La *NIIF para las PYMES* no requiere la presentación de ganancias por acción en los estados financieros.

Una entidad que elija presentar información por segmentos o ganancias por acción, o ambas, deberá revelar este hecho y describir los criterios de su preparación y presentación.