UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURIA PÚBLICA

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF

PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACION PARA ANTIGUOS ESTUDIANTES NO GRADUADOS – VERSION VII

MODALIDAD ACTUALIZACION

Trabajo informe presentado para la obtención del Grado de Licenciatura

PREPARADO POR : JUAN CARLOS QUISPE MAMANI

LA PAZ-BOLIVIA
Noviembre, 2016

DEDICATORIA

Doy Gracias a Dios a mis papás Andrés y Marcelina a mi abuelo Eugenio que siempre está en mi vida apoyando de manera incondicional en todo lo que siempre necesite. Gracias por todo porque todo lo que soy gracias a ellos nuestro Padre Altísimo siempre los bendiga

AGRADECIMIENTO

A Papa Dios por estar siempre en mi vida por darme unos buenos padres unos buenos docentes que ellos me ayudaron para llegar a este punto de mi vida.

RESUMEN EJECUTIVO

Numerosas entidades en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aunque estos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales; así como porque en los diferentes países se tienen en cuenta las necesidades de usuarios distintos de los estados financieros al establecer la normativa contable nacional.

Estas circunstancias diferentes han llevado a utilizar una variedad de definiciones de los elementos de los estados financieros por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, así como en unas preferencias sobre las distintas bases de medida. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad tiene la misión de reducir tales diferencias por medio de la búsqueda de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. El IASB cree que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que sea útil para la toma de decisiones económicas.

El deseo de uniformidad contable, latente a lo largo del tiempo, se ha hecho apremiante en los últimos años. Las causas de estas urgencias en lograr una uniformidad de la información contable son múltiples. Merece destacarse la globalización de los negocios y de los mercados de capitales, así como, la creciente necesidad de financiación internacional que van adquiriendo las empresas. Las diferencias en los criterios y prácticas contables en los países se sustentan en los factores de orden económico, político, legal y social, los que tendrán que ser conciliados para poder implementar la armonización contable.

El Consejo cree que los estados financieros preparados para tal propósito atienden las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios. Esto es porque casi todos los usuarios toman decisiones económicas.

INDICE

1 INTRODUCCIÓN 6
2 OBJETIVO GENERAL 7
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS 9
3.1 Justificación 9
3.2 Alcance 9
3.3 Metodología 9
3.3.1 Método de investigación 9
3.3.2 Nivel de Investigación 10
3.3.3 Técnicas de Investigación 10
4 MARCO PRÁCTICO 11
4.1 INTRODUCCION 11
4.2 PROPÓSITO Y VALOR NORMATIVO 13
4.3 ALCANCE 14
4.4 EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL 15
4.4.1 Introducción 15
4.4.2 Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general 15
4.4.3 Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores contra la entidad y sus cambios de la entidad que informa 18
4.4.4 Recursos económicos y derechos de los acreedores 19
4.4.5 Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores 20
4.4.6 Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo) 20
4.4.7 Rendimiento financiero reflejado por flujos de efectivo pasados 21
4.4.8 Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero 22
4.5 Características Cualitativas de la información Financiera 23
4.5.1 Introducción 23
4.5.2 Características cualitativas de la información financiera útil 24
4.5.3 Características cualitativas fundamentales 24
4.5.4 Relevancia 24
4.5.5 Materialidad o Importancia relativa 25
4.5.6 Representación fiel 25
4.5.7 Aplicación de las características cualitativas fundamentales 27
4.5.8 Características cualitativas de mejora 28
4.5.9 Comparabilidad 28
4.5.10 Verificabilidad 29

4.5.11 Oportunidad 30
4.5.12 Comprensibilidad 30
4.5.13 Aplicación de las características cualitativas de mejora 31
4.5.14 La restricción del costo en la información financiera útil 32
4.6 HIPÓTESIS FUNDAMENTALES 33
4.7 LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS 33
4.7.1 ELEMENTOS DE LA SITUACIÓN FINANCIERA 34
4.7.1.1 Que es un activo? 35
4.7.1.2 Que es un pasivo? 38
4.7.1.3 Que es patrimonio? 41
4.7.2 ESTADO DE DESEMPEÑO 43
4.7.3 PRINCIPALES DEFINICIONES SOBRE LOS ELEMENTOS DE INGRESOS Y GASTOS 44
4.7.4 AJUSTES POR MANTENIMIENTO DEL CAPITAL 47
4.7.5 RECONOCIMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS 48
4.7.5.1 La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros 49
4.7.5.2 Fiabilidad de la medición 49
4.7.6 RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS 50
4.7.7 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS 52
4.7.8 RECONOCIMIENTO DE INGRESOS 53
4.7.9 RECONOCIMIENTO DE GASTOS 54
4.7.10 CRITERIOS DE MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS 57
4.7.11 CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL 62
5 CONCLUSION 66
6 BIBLIOGRAFÍA 67

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIIF

1. INTRODUCCIÓN

Numerosas entidades en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aunque estos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales; así como porque en los diferentes países se tienen en cuenta las necesidades de usuarios distintos de los estados financieros al establecer la normativa contable nacional.

Estas circunstancias diferentes han llevado a utilizar una variedad de definiciones de los elementos de los estados financieros por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, así como en unas preferencias sobre las distintas bases de medida. El alcance de los estados financieros y la información a revelar contenida en ellos, han quedado también afectadas.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad tiene la misión de reducir tales diferencias por medio de la búsqueda de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. El IASB cree que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que sea útil para la toma de decisiones económicas.

El Consejo cree que los estados financieros preparados para tal propósito atienden las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios. Esto es porque casi todos los usuarios toman decisiones económicas, como por ejemplo:

2. OBJETIVO GENERAL

El objetivo de la información financiera con propósito general constituye el fundamento del Marco Conceptual. Otros aspectos del Marco Conceptual el concepto de entidad que informa, las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil, elementos de los estados financieros, reconocimiento, medición, presentación e información a revelar se derivan lógicamente del objetivo.

Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general.

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

Las decisiones que tomen inversores existentes o potenciales sobre la compra, venta o mantenimiento de patrimonio e instrumentos de deuda dependen de la rentabilidad que esperen obtener de una inversión en esos instrumentos, por ejemplo dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado. De forma similar, las decisiones que tomen prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales sobre proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito dependen de los pagos del principal e intereses u otra rentabilidad que esperen obtener. Las expectativas de inversores, prestamistas y otros acreedores sobre rentabilidades dependen de su evaluación del importe, calendario e incertidumbre sobre (las perspectivas de) la entrada de efectivo neta futura a la entidad. Por consiguiente, los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información que les ayude a evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura a la entidad.

Para evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura de una entidad, inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información sobre los

recursos de la entidad, derechos de los acreedores contra la entidad y la medida en que la gerencia y el órgano de gobierno han cumplido eficiente y eficazmente con sus responsabilidades relacionadas con el uso de los recursos de la entidad. Ejemplos de estas responsabilidades incluyen la protección de los recursos de la entidad contra efectos desfavorables de factores económicos tales como cambios tecnológicos o en precios y asegurar que la entidad cumple con la legislación, regulación y disposiciones contractuales que le sean aplicables. La información sobre el cumplimiento de la gerencia con sus responsabilidades es también útil para las decisiones de inversores, prestamistas y otros acreedores existentes que tienen el derecho de aprobar las acciones de la gerencia u otro tipo de influencia.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Justificación

Como futura profesional, en Contaduría Pública, tengo la visión clara sobre el papel que me tocará desempeñar en la sociedad, el formarme con un alto grado de competencia, independencia, y mentalidad de actualización permanente hará que pueda ser una asesora permanente de organizaciones y comprender en su verdadera dimensión el papel que debo desempeñar en la actividad económica de las instituciones privadas, en las entidades públicas y puedan tomar control sobre los altos niveles de decisión económica que la sociedad en su conjunto requiere.

El desarrollo del presente trabajo referido a uno de los estados financieros que todo negocio dedicado a la industria debe contar con mucha claridad en cuanto a su preparación, considerando la gran utilidad que brinda sus sistema de gestión de formulación de costos en base al presupuesto, que se constituye en una de los pilares en lo que toda empresa industrial debe disponer para fines administrativos, de decisión o de carácter formal.

3.2 Alcance

En el presente trabajo se desarrolla concepto que permitan obtener un conocimiento más claro sobre el Marco Conceptual, sobre su importancia, su utilidad, su aplicación y vigencia plena.

En este sentido se considera como alcance al análisis, revisión, utilidad, comprensión y aplicación del Marco Conceptual en la formulación de los estados financieros.

3.3 Metodología

3.3.1 Método de investigación

En este Trabajo Informe, se está utilizando el Método de **Investigación Deductivo** que, consiste en tener principios generales y procedimientos que se pasa de lo general a lo particular, de manera que partiendo de unos enunciados de carácter universal y utilizando instrumentos científicos, se infieren enunciados particulares.

3.3.2 Nivel de Investigación

Narrativa

Una narrativa posee un potencial transformador que reside en que ésta no sólo es el contenido presente en la narración, es decir, lo incluye pero también posee una temporalidad, establece causalidades y produce relaciones, constituyéndose como una vía de acción para el sujeto[1]. Esto se debe a que la narrativa está compuesta de un texto y una historia, y aunque la historia pueda ser común a dos o más textos, aquella historia no se relata igual; cambia la secuenciación de los hechos, las metáforas, los signos utilizados.

3.3.3 Técnicas de Investigación

Observación documental

A partir de la observación documental, como punto de partida en el análisis de las fuentes documentales, mediante una lectura general de los textos, se iniciará la búsqueda y observación de los hechos presentes en los materiales escritos consultados que son de interés para esta investigación.

Esta lectura inicial, será seguida de varias lecturas más detenidas y rigurosas de los textos, a fin de captar sus planteamientos esenciales y aspectos lógicos de sus contenidos y propuestas, a propósito de extraer los datos bibliográficos útiles para el estudio que se está realizando. La aplicación de la técnica de presentación resumida de un texto, permitirá dar cuenta, de manera fiel y en síntesis, acerca de las ideas básicas que contienen las obras consultadas.

[1] (BRUNER 1991a; CAPELLA 2013; CLANDININ & CONNELLY 2000; POLKINGHORNE 1988; RODRIGUEZ 2002)

4. MARCO PRÁCTICO

4.1 INTRODUCCION

Numerosas entidades en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aunque estos estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales; así como porque en los diferentes países se tienen en cuenta las necesidades de usuarios distintos de los estados financieros al establecer la normativa contable nacional.

Estas circunstancias diferentes han llevado a utilizar una variedad de definiciones de los elementos de los estados financieros por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, así como en unas preferencias sobre las distintas bases de medida. El alcance de los estados financieros y la información a revelar contenida en ellos, han quedado también afectadas.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad tiene la misión de reducir tales diferencias por medio de la búsqueda de la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros. El IASB cree que esta armonización más amplia puede perseguirse mejor si los esfuerzos se centran en los estados financieros que se preparan con el propósito de suministrar información que sea útil para la toma de decisiones económicas.

El Consejo cree que los estados financieros preparados para tal propósito atienden las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios. Esto es porque casi todos los usuarios toman decisiones económicas, como por ejemplo:

a) Decidir si comprar, mantener o vender inversiones en patrimonio.
b) Evaluar la administración o rendición de cuentas de la gerencia.
c) Evaluar la capacidad de la entidad para pagar y suministrar otros beneficios a sus empleados.
d) Evaluar la seguridad de los importes prestados a la entidad.
e) Determinar políticas impositivas.
f) Determinar las ganancias distribuibles y los dividendos.
g) Preparar y usar las estadísticas de la renta nacional.
h) Regular las actividades de las entidades.

El Consejo reconoce, sin embargo, que los gobiernos, en particular, pueden fijar requerimientos diferentes o adicionales para sus propios propósitos. Estos requerimientos no deben, sin embargo, afectar a los estados financieros publicados para beneficio de otros usuarios, a menos que satisfagan también las necesidades de esos usuarios.

Muy comúnmente, los estados financieros se preparan de acuerdo con un modelo contable basado en el costo histórico recuperable y en el concepto de mantenimiento del capital financiero en términos nominales. Otros modelos y concepciones pueden ser más apropiados para cumplir con el objetivo de proporcionar información que sea útil para la toma de decisiones económicas, aunque, actualmente, no haya consenso para llevar a cabo el cambio. Este Marco Conceptual ha sido desarrollado de manera que pueda aplicarse a una variada gama de modelos contables y conceptos del capital y de mantenimiento del capital.

En estos tiempos las inversiones temporarias, o a corto plazo son una de las mejores opciones que poseen los inversionistas para empezar a sacar dinero de un capital de manera casi inmediata, por lo que esta se ha convertido en una de las formas más utilizadas para

lograr este tipo de objetivos, que tienden a ser una excelente forma de conseguir dinero siempre y cuando este método sea manejado con mucha responsabilidad.

Las inversiones temporales generalmente tratan de documentos a corto plazo, como lo pueden ser los bonos del gobierno o empresas, documentos negociables y los certificados de depósitos, también entran a este campo los valores negociables de capital como las acciones en cualquiera de sus 2 tipos (preferentes y comunes), o algún otro tipo de inversión que genere ingresos de manera casi inmediata, estas inversiones también son conocidas como inversiones a corto plazo ya que no es necesario mantener el dinero trabajando durante mucho tiempo para poder ganar dinero y sobre todo que estas tienen periodos de tiempo bastante reducidos que permiten al inversionista retirarse de este tipo de negocios en el momento que se estime conveniente.

4.2 PROPÓSITO Y VALOR NORMATIVO

Este Marco Conceptual establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos. El propósito del Marco Conceptual es:

a) ayudar al Consejo en el desarrollo de futuras NIIF y en la revisión de las existentes;

b) ayudar al Consejo en la promoción de la armonización de regulaciones, normas contables y procedimientos asociados con la presentación de estados financieros, mediante el suministro de bases para la reducción del número de tratamientos contables alternativos permitidos por las NIIF;

c) ayudar a los organismos nacionales de emisión de normas en el desarrollo de las normas nacionales;

d) ayudar los preparadores de estados financieros, en la aplicación de las NIIF y en el tratamiento de algunos aspectos que todavía no han sido objeto de una NIIF;

e) ayudar a los auditores en la formación de una opinión acerca de si los estados financieros están de acuerdo con las NIIF;

f) ayudar a los usuarios de los estados financieros en la interpretación de la información contenida en los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF; y

g) suministrar, a todos aquéllos interesados en la labor del IASB, información acerca de su enfoque para la formulación de las NIIF.

Este Marco Conceptual no es una NIIF, y por tanto no define normas para ninguna cuestión particular de medida o información a revelar. Ningún contenido de este Marco Conceptual deroga cualquier NIIF específica.

El Consejo reconoce que en un limitado número de casos puede haber un conflicto entre el Marco Conceptual y una NIIF. En esos casos en que exista conflicto, los requerimientos de la NIIF prevalecerán sobre los del Marco Conceptual. No obstante, como el Consejo se guiará por el Marco Conceptual al desarrollar futuras NIIF y en su revisión de las existentes, el número de casos de conflicto entre el Marco Conceptual y las NIIF disminuirá con el tiempo.

El Marco Conceptual se revisará periódicamente, a partir de la experiencia que el Consejo haya adquirido trabajando con él.

4.3 ALCANCE

El Marco Conceptual trata:

a) el objetivo de la información financiera;

b) las características cualitativas de la información financiera útil;

c) la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y

d) los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.

4.4 EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

4.4.1 Introducción

1. El objetivo de la información financiera con propósito general constituye el fundamento del Marco Conceptual. Otros aspectos del Marco Conceptual el concepto de entidad que informa, las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil, elementos de los estados financieros, reconocimiento, medición, presentación e información a revelar se derivan lógicamente del objetivo.

4.4.2 Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general

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

3. Las decisiones que tomen inversores existentes o potenciales sobre la compra, venta o mantenimiento de patrimonio e instrumentos de deuda dependen de la rentabilidad que esperen obtener de una inversión en esos instrumentos, por ejemplo dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado. De forma similar, las decisiones que

tomen prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales sobre proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito dependen de los pagos del principal e intereses u otra rentabilidad que esperen obtener. Las expectativas de inversores, prestamistas y otros acreedores sobre rentabilidades dependen de su evaluación del importe, calendario e incertidumbre sobre (las perspectivas de) la entrada de efectivo neta futura a la entidad. Por consiguiente, los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información que les ayude a evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura a la entidad.

4. Para evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura de una entidad, inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información sobre los recursos de la entidad, derechos de los acreedores contra la entidad y la medida en que la gerencia y el órgano de gobierno han cumplido eficiente y eficazmente con sus responsabilidades relacionadas con el uso de los recursos de la entidad. Ejemplos de estas responsabilidades incluyen la protección de los recursos de la entidad contra efectos desfavorables de factores económicos tales como cambios tecnológicos o en precios y asegurar que la entidad cumple con la legislación, regulación y disposiciones contractuales que le sean aplicables. La información sobre el cumplimiento de la gerencia con sus responsabilidades es también útil para las decisiones de inversores, prestamistas y otros acreedores existentes que tienen el derecho de aprobar las acciones de la gerencia u otro tipo de influencia.

5. Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente y deben confiar en los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que

necesitan. Por consiguiente, ellos son los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con propósito general.

6. Sin embargo, los informes financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Esos usuarios necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, condiciones económicas generales y expectativas, sucesos y situación política, y perspectivas del sector industrial y de la empresa.

7. Los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la entidad que informa; pero proporcionan información para ayudar a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales a estimar el valor de la entidad que informa.

8. Los usuarios principales individuales tienen necesidades de información y deseos diferentes, y que posiblemente entran en conflicto. El Consejo, al desarrollar las normas de información financiera, tratará de proporcionar el conjunto de información que satisfaga las necesidades del mayor número de usuarios principales. Sin embargo, centrarse en las necesidades de información común no impide que la entidad que informa incluya información adicional que sea más útil a un subconjunto particular de usuarios principales.

9. La gerencia de una entidad que informa también está interesada en información financiera sobre la entidad. Sin embargo, la gerencia no necesita

confiar en informes financieros con propósito general porque es capaz de obtener la información financiera que necesita de forma interna.

10. Otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos.

11. En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas. El Marco Conceptual establece los conceptos que subyacen en esas estimaciones, juicios y modelos. Los conceptos son las metas que se esfuerzan en alcanzar el Consejo y los preparadores de los informes financieros. Como en la mayoría de las metas, la visión del Marco Conceptual de la información financiera ideal es improbable que se alcance en su totalidad, al menos no a corto plazo, porque lleva tiempo comprender, aceptar e implementar nuevas formas de analizar transacciones y otros sucesos. No obstante, establecer una meta hacia la que dirigir los esfuerzos es esencial si la información financiera ha de evolucionar para mejorar su utilidad.

4.4.3 Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores contra la entidad y sus cambios de la entidad que informa

12. Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. Los informes financieros también proporcionan información sobre los efectos de transacciones y otros sucesos

que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa. Ambos tipos de información proporcionan datos de entrada útiles para tomar decisiones sobre proporcionar recursos a una entidad.

4.4.4 Recursos económicos y derechos de los acreedores

13. La información sobre la naturaleza e importes de los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa puede ayudar a los usuarios a identificar las fortalezas y debilidades financieras de la entidad que informa. Esa información puede ayudar a los usuarios a evaluar la liquidez y solvencia de la entidad que informa, sus necesidades de financiación adicional y las posibilidades de tener éxito en obtener esa financiación. La información sobre prioridades y requerimientos de pago de derechos de acreedores existentes ayuda a los usuarios a predecir la forma en que se distribuirán los flujos de efectivo futuros entre los derechos que tengan los acreedores contra la entidad que informa.

14. Los diferentes tipos de recursos económicos afectan de forma distinta a la evaluación de un usuario de las perspectivas de la entidad que informa sobre los flujos de efectivo futuros. Algunos flujos de efectivo futuros proceden directamente de recursos económicos existentes, tales como cuentas por cobrar. Otros flujos de efectivo proceden del uso de varios recursos en combinación con la producción y comercialización de bienes o servicios a los clientes. Aunque esos flujos de efectivo no pueden identificarse con recursos económicos individuales (o derechos de los acreedores), los usuarios de los informes financieros necesitan conocer la naturaleza e importe de los recursos disponibles para utilizar en las operaciones de la entidad que informa.

4.4.5 Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores

15. Los cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores de la entidad que informa proceden del rendimiento financiero de esa entidad y de otros sucesos o transacciones tales como la emisión de deuda o instrumentos de patrimonio. Para evaluar de forma apropiada las perspectivas de flujos de efectivo futuros de la entidad que informa, los usuarios necesitan ser capaces de distinguir entre ambos cambios.

16. La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa ayuda a los usuarios a comprender la rentabilidad que la entidad ha producido a partir de sus recursos económicos. La información sobre la rentabilidad que ha producido la entidad proporciona un indicador de la medida en que ha cumplido con sus responsabilidades de hacer un uso eficiente y eficaz de los recursos de la entidad que informa. La información sobre la variabilidad y componentes de esa rentabilidad es también importante, especialmente para evaluar la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. La información sobre el rendimiento financiero pasado de la entidad que informa y la medida en que su gerencia ha cumplido con sus responsabilidades es habitualmente útil para predecir la rentabilidad futura de los recursos económicos de la entidad.

4.4.6 Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)

17. La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en

que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

18. La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo, reflejado por los cambios en sus recursos económicos y derechos de los acreedores distintos de los de obtener recursos adicionales de forma directa de los inversores y acreedores, es útil para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas de efectivo netas. Esa información indica en qué medida la entidad que informa ha incrementado sus recursos económicos disponibles, y de ese modo su capacidad para generar entradas de efectivo netas mediante sus operaciones en lugar de obtener recursos adicionales directamente de los inversores y acreedores.

19. La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo puede también indicar la medida en que sucesos tales como los cambios en los precios de mercado o tasas de interés han incrementado o disminuido los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad, y así afectar a la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas.

4.4.7 Rendimiento financiero reflejado por flujos de efectivo pasados

20. La información sobre los flujos de efectivo de una entidad que informa durante un periodo también ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la

entidad para generar entradas de efectivo netas futuras. Ello indica la forma en que la entidad que informa obtiene y gasta efectivo, incluyendo información sobre sus préstamos y reembolso de deuda, dividendos en efectivo u otras distribuciones de efectivo a los inversores, y otros factores que pueden afectar a la liquidez y solvencia de la entidad. La información sobre los flujos de efectivo ayuda a los usuarios a comprender las operaciones de una entidad que informa, a evaluar sus actividades de inversión y financiación, determinar su liquidez y solvencia e interpretar otra información sobre el rendimiento financiero.

4.4.8 Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero

21. Los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa pueden cambiar también por razones distintas del rendimiento financiero, tales como la emisión de títulos de propiedad adicionales. La información sobre este tipo de cambios es necesaria para proporcionar a los usuarios una comprensión completa de porqué cambiaron los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y las implicaciones de esos cambios para su rendimiento financiero futuro.

4.5 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

4.5.1 Introducción

CC1 Las características cualitativas de la información financiera útil consideradas en este capítulo identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera).

CC2 Los informes financieros proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, los derechos de los acreedores contra la entidad que informa y los efectos de las transacciones y otros sucesos y condiciones que cambian esos recursos y derechos de los acreedores. (A esta información se hace referencia en el Marco Conceptual como información sobre los fenómenos económicos.) Algunos informes financieros también incluyen material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia de la entidad que informa, y otros tipos de información proyectada al futuro.

CC3 Las características cualitativas de la información financiera útil se aplican a la información financiera proporcionada en los estados financieros, así como a la información financiera proporcionada por otras vías. El costo, que es una restricción dominante a la capacidad de la entidad que informa para proporcionar información financiera útil, se aplica de forma similar. Sin embargo, las consideraciones al aplicar las características cualitativas y la restricción del costo pueden ser diferentes para diversos tipos de información. Por ejemplo, si se aplican a la información proyectada al futuro pueden ser diferentes de si se hace a la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores existentes y a los cambios en esos recursos y derechos de los acreedores.

4.5.2 Características cualitativas de la información financiera útil

CC4 Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

4.5.3 Características cualitativas fundamentales

CC5 Las características cualitativas fundamentales son relevancia y representación fiel.

4.5.4 Relevancia

CC6 La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes.

CC7 La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

CC8 La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos utilizados por usuarios para predecir resultados futuros. La información financiera no necesita ser una predicción o una previsión para tener valor predictivo. La información financiera con valor predictivo se emplea por los usuarios para llevar a cabo sus propias predicciones.

CC9 La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (confirma o cambia) evaluaciones anteriores.

CC10 El valor predictivo y confirmatorio de la información están interrelacionados. La información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio. Por ejemplo, información de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio corriente, que puede ser utilizada como base para la predicción de ingresos de actividades ordinarias en ejercicios futuros, puede también compararse con predicciones de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio actual que se realizaron en ejercicios pasados. Los resultados de esas comparaciones pueden ayudar a un usuario a corregir y mejorar los procesos que se utilizaron para hacer esas predicciones anteriores.

4.5.5 Materialidad o Importancia relativa

CC11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información financiera de una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa o predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

4.5.6 Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción

tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.

CC13 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa la descripción numérica (por ejemplo, costo original, costo ajustado o valor razonable). Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, factores y circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, y al proceso utilizado para determinar la descripción numérica.

CC14 Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento. Por el contrario, información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

CC15 Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa perfectamente exacto en todos los aspectos. Por ejemplo, una estimación de un precio o valor no observable no puede señalarse que sea exacto o inexacto. Sin embargo, una representación de esa estimación puede ser útil si el importe se describe con claridad y exactitud como que es una estimación, se explican la

naturaleza y limitaciones del proceso de estimación, y no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para desarrollar la estimación.

CC16 Una representación fiel, por sí misma, no da necesariamente lugar a información útil. Por ejemplo, una entidad que informa puede recibir propiedades, planta y equipo mediante una subvención del gobierno. Obviamente, informar de que una entidad adquirió un activo sin costo representaría fielmente su costo, pero esa información no sería probablemente muy útil. Un ejemplo ligeramente más sutil es una estimación del importe por el que debe ajustarse el importe en libros de un activo para reflejar un deterioro de valor. Esa estimación puede ser una representación fiel si la entidad que informa ha aplicado correctamente un proceso adecuado, descrito correctamente la estimación y explicado las incertidumbres que afectan de forma significativa a la estimación. Sin embargo, si el nivel de incertidumbre en esa estimación es suficientemente grande, esa estimación no será particularmente útil. En otras palabras, es cuestionable la relevancia del activo que está siendo representado fielmente. Si no hay representación alternativa que sea más útil, esa estimación puede proporcionar la mejor información disponible.

4.5.7 Aplicación de las características cualitativas fundamentales

CC17 La información debe ser tanto relevante como fielmente representada si ha de ser útil. Ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fidedigna de un fenómeno relevante ayuda a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

CC18 La mayoría de los procesos eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales serían habitualmente de la forma siguiente (sujetos a los efectos de las características de mejora y la restricción del costo que no están consideradas en este ejemplo). Primero, identificar un fenómeno económico que tiene el potencial de ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo de

información sobre ese fenómeno que sería más relevante si se encontrara disponible y pudiera ser representada fielmente. Tercero, determinar si esa información está disponible y puede ser representada fielmente. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. Si no es así, el proceso se repite con el siguiente tipo de información más relevante.

4.5.8 Características cualitativas de mejora

CC19 Comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada. Las características cualitativas de mejora pueden también ayudar a determinar cuál de las dos vías debe utilizarse para describir un fenómeno, si ambas se consideran igualmente relevantes y fielmente representadas.

4.5.9 Comparabilidad

CC20 Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas, por ejemplo, vender o mantener una inversión, o invertir en una entidad que informa o en otra. Por consiguiente, la información sobre una entidad que informa es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades y con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha.

CC21 La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia de otras características cualitativas, la comparabilidad no está relacionada con una única partida. Una comparación requiere al menos dos partidas.

CC22 Congruencia, aunque relacionada con la comparabilidad, no es lo mismo. La congruencia hace referencia al uso de los mismos métodos para las mismas partidas, de periodo a periodo dentro de una entidad que informa o en un mismo periodo entre entidades. La comparabilidad es la meta; la congruencia ayuda a lograr esa meta.

CC23 La comparabilidad no es uniformidad. Para que la información sea comparable, cosas similares deben verse parecidas y cosas distintas deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas ni haciendo que las cosas similares se vean distintas.

CC24 Algún grado de comparabilidad probablemente se consigue satisfaciendo las características cualitativas fundamentales. Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debería tener naturalmente algún grado de comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar de otra entidad que informa.

CC25 Aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitiendo métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico, ello disminuye la comparabilidad.

4.5.10 Verificabilidad

CC26 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes y las probabilidades relacionadas.

CC27 La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología. Un ejemplo es verificar el importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, utilizando el método primera entrada, primera salida).

CC28 Puede no ser posible verificar algunas explicaciones e información financiera con proyección al futuro hasta un periodo futuro, si es que fuera posible en algún momento. Para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, sería normalmente necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilar la información y otros factores y circunstancias que respaldan la información.

4.5.11 Oportunidad

CC29 Oportunidad significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil es. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.

4.5.12 Comprensibilidad

CC30 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.

CC31 Algunos fenómenos son complejos en sí mismos y no puede hacerse fácil su comprensión. La exclusión de información sobre esos fenómenos en los informes financieros puede hacer la información de dichos informes financieros más fácil de comprender. Sin embargo, esos informes estarían incompletos y por ello potencialmente engañosos.

CC32 Los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

4.5.13 Aplicación de las características cualitativas de mejora

CC33 Las características cualitativas de mejora deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, las características cualitativas de mejora, individualmente o en grupo, no pueden hacer la información útil si es irrelevante y no se representa fielmente.

CC34 La aplicación de las características cualitativas de mejora es un proceso iterativo que no sigue un orden determinado. Algunas veces, una característica cualitativa de mejora puede haberse tenido que disminuir para maximizar otra característica cualitativa. Por ejemplo, una reducción temporal de la comparabilidad como resultado de la aplicación prospectiva de una norma de información financiera nueva puede merecer la pena para mejorar la relevancia o representación fiel en el largo plazo. Información a revelar adecuada puede compensar parcialmente la falta de comparabilidad.

4.5.14 La restricción del costo en la información financiera útil

CC35 El costo es una restricción dominante en la información que puede proporcionarse mediante la información financiera. La presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información. Existen varios tipos de costos y beneficios a considerar.

CC36 Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo involucrado en recopilar, procesar, verificar y diseminar información financiera, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios de la información financiera también incurren en costos de analizar e interpretar la información proporcionada. Si no se proporciona información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.

CC37 La presentación de información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con más confianza. Esto da lugar a un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y a un menor costo de capital para la economía en su conjunto. Un inversor individual, prestamista u otro acreedor también se beneficia mediante la toma de decisiones mejor informadas. Sin embargo, no es posible que informes financieros con propósito general proporcionen toda la información que cada usuario encuentra relevante.

CC38 Al aplicar la restricción del costo, el Consejo evalúa si los beneficios de presentar una información en particular probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Cuando se aplica la restricción del costo al desarrollar una propuesta de norma de información financiera, el Consejo recaba información de los suministradores de información financiera, usuarios, auditores, académicos y otros sobre la naturaleza y cantidad de los beneficios y costos esperados de esa norma. En la mayoría de las

situaciones, las evaluaciones se basan en una combinación de información cuantitativa y cualitativa.

CC39 Debido a la subjetividad inherente, las evaluaciones individuales diferentes de los costos y beneficios de la presentación de partidas particulares de información financiera variarán. Por ello, el Consejo pretende considerar los costos y beneficios en relación a la información financiera de forma general, y no solo en relación a entidades que informan individuales. Eso no significa que las evaluaciones de costos y beneficios justifiquen siempre los mismos requerimientos de información para todas las entidades. Las diferencias pueden resultar apropiadas debido a los distintos tamaños de entidades, diversas formas de obtener capital (en mercados cotizados o no cotizados) necesidades de los diferentes usuarios u otros factores.

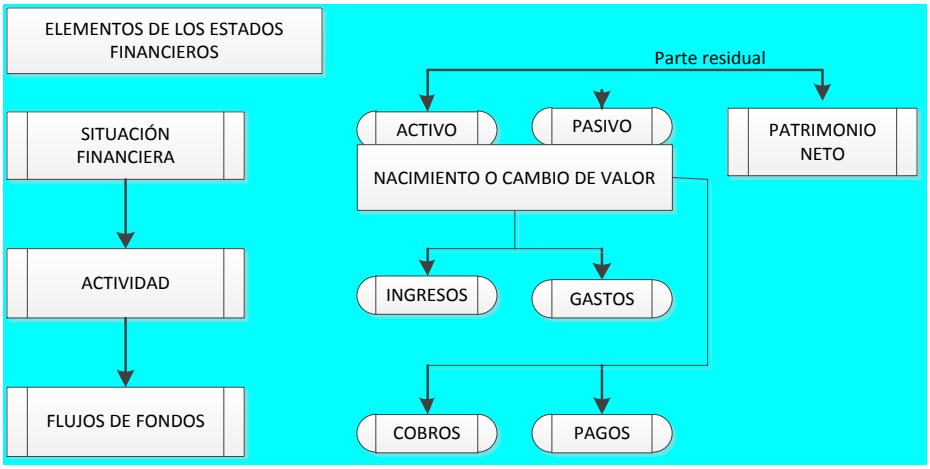
4.6 HIPÓTESIS FUNDAMENTALES

Hipótesis de negocio en marcha

Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones; si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse.

4.7 LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

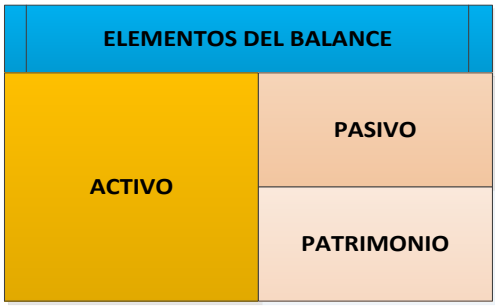
Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son los elementos de los estados financieros.



- ***Situación financiera:*** Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los activos, los pasivos y el patrimonio.
- ***Desempeño:*** Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento en el estado de resultados son los ingresos y los gastos.
- ***Flujos de fondos de efectivo:*** El estado de cambios en la situación financiera habitualmente refleja elementos del estado de resultados y cambios en los elementos del balance; por consiguiente, este Marco Conceptual no identifica elementos exclusivos de este estado.

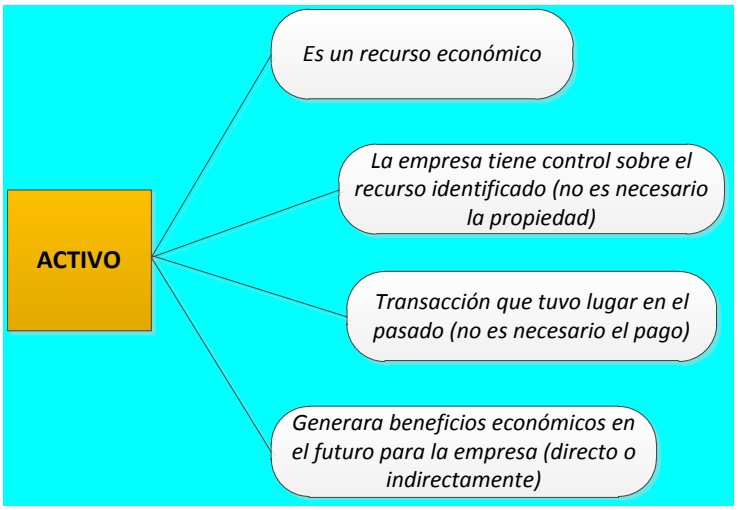
4.7.1 ELEMENTOS DE LA SITUACIÓN FINANCIERA

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



4.7.1.1 Que es un activo?

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



Activos

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. Puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- ✓ *utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes o servicios a vender por la entidad;*
- ✓ *intercambiado por otros activos;*
- ✓ *utilizado para satisfacer un pasivo; o*
- ✓ *distribuido a los propietarios de la entidad.*

Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, son activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella.

Numerosos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los inmuebles, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero es un activo si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella.

> *Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos.*

Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ello las propiedades recibidas por la entidad del gobierno, dentro de un programa de

fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro, no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la generación de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de que pueden obtenerse beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso relacionado no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo, y que se convierta por tanto en una candidata para su reconocimiento como tal en el balance; por ejemplo, las partidas que han sido donadas a la entidad pueden satisfacer la definición de activos.

Las definiciones de activo, pasivo y patrimonio, identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el balance. Por tanto, las definiciones abarcan partidas que no se reconocerán como activos o pasivos en el balance, porque no cumplen los criterios para su reconocimiento.. En particular, la expectativa de que llegarán a, o saldrán, beneficios económicos de la entidad, debe tener el suficiente grado de certeza para cumplir la condición de probabilidad, a fin de permitir que se reconozca un activo o un pasivo.

Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la ***realidad económica*** que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal.

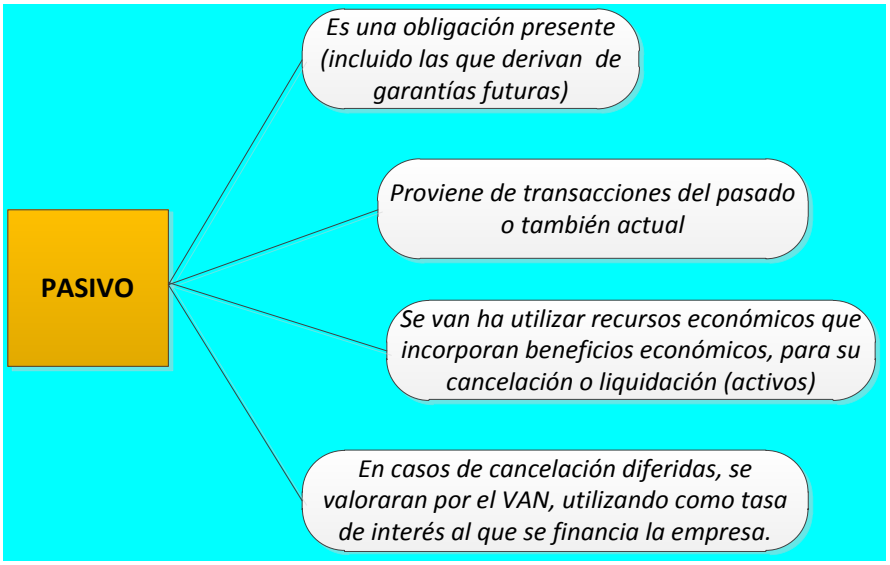
> *Así, por ejemplo, en el caso de arrendamientos financieros, la esencia y realidad económica es que el arrendatario adquiere los beneficios económicos futuros por el uso del activo alquilado, durante la mayor*

parte de su vida útil, aceptando como contrapartida de tal derecho una obligación de pago por un importe aproximado al valor razonable del activo más una carga financiera, correspondiente a los aplazamientos en el pago. Por lo tanto, el arrendamiento financiero da lugar a partidas que satisfacen la definición de un activo y un pasivo, y se reconocerán como tales en el balance del arrendatario.

Los balances elaborados de acuerdo con las actuales NIIF, pueden incluir partidas que no satisfagan las definiciones de activo o de pasivo, y que no se muestren como parte del patrimonio. Sin embargo, las definiciones establecidas en el párrafo 4.4, serán la base para la revisión futura de las actuales NIIF, así como de la formulación de otras posteriores.

4.7.1.2 Que es un pasivo?

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



Pasivos

Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Una obligación es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes y servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de la gerencia de una entidad de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente. Normalmente, la obligación surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas del incumplimiento de la obligación, por ejemplo a causa de la existencia de una sanción importante, dejan a la entidad con poca o ninguna discrecionalidad para evitar la salida de recursos hacia la otra parte implicada en el acuerdo.

Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de:

- ✓ *Pago de efectivo;*
- ✓ *Transferencia de otros activos;*

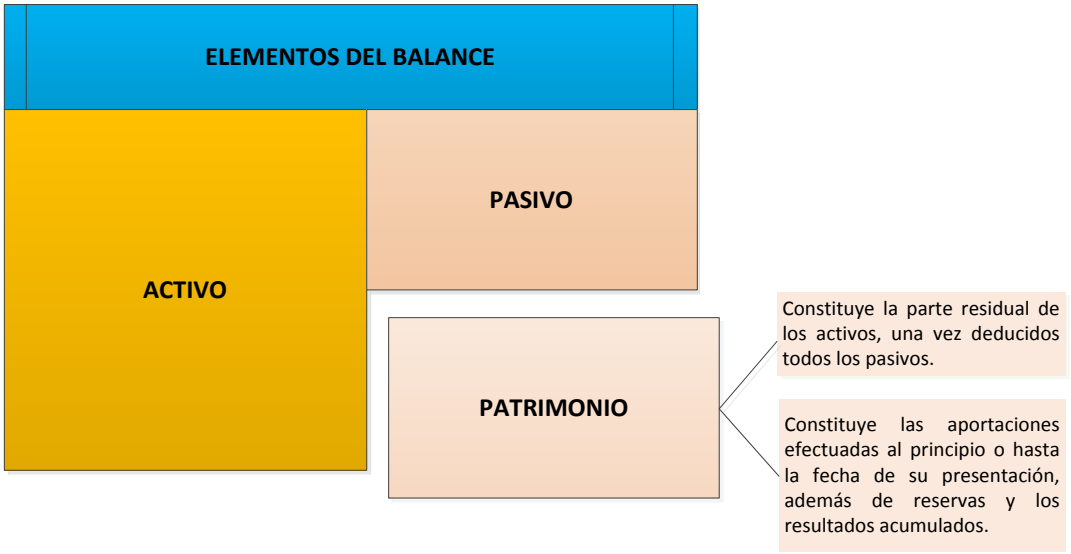
- ✓ *Prestación de servicios;*
- ✓ *Sustitución de esa obligación por otra; o*
- ✓ *Conversión de la obligación en patrimonio.*
- ✓ *Una obligación puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.*

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a cuentas comerciales por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y a la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Una entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras anuales que le hagan los clientes; en este caso la venta de bienes en el pasado es la transacción que da lugar al nacimiento del pasivo.

Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. En ciertos países las provisiones no son consideradas como pasivos, porque en ellos el concepto de pasivo está definido tan estrechamente, que sólo permite incluir las partidas que pueden determinarse sin necesidad de realizar estimaciones. La definición de pasivo dada en el párrafo 4,4 es una aproximación más amplia al concepto. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. Ejemplos de estas situaciones son las provisiones para pagos a realizar por las garantías contenidas en los productos, y las provisiones para cubrir obligaciones por pensiones.

4.7.1.3 Que es patrimonio?

El patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.



Patrimonio

Aunque el patrimonio ha quedado definido, como un residuo o resto, puede subdividirse a efectos de su presentación en el balance. Por ejemplo, en una sociedad por acciones pueden mostrarse por separado los fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas, las reservas específicas procedentes de ganancias y las reservas por ajustes para mantenimiento del capital. Esta clasificación puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, cuando indican restricciones, sean legales o de otro tipo, a la capacidad de la entidad para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. También puede servir para reflejar el hecho de que las partes con participaciones en la propiedad de la entidad, tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital.

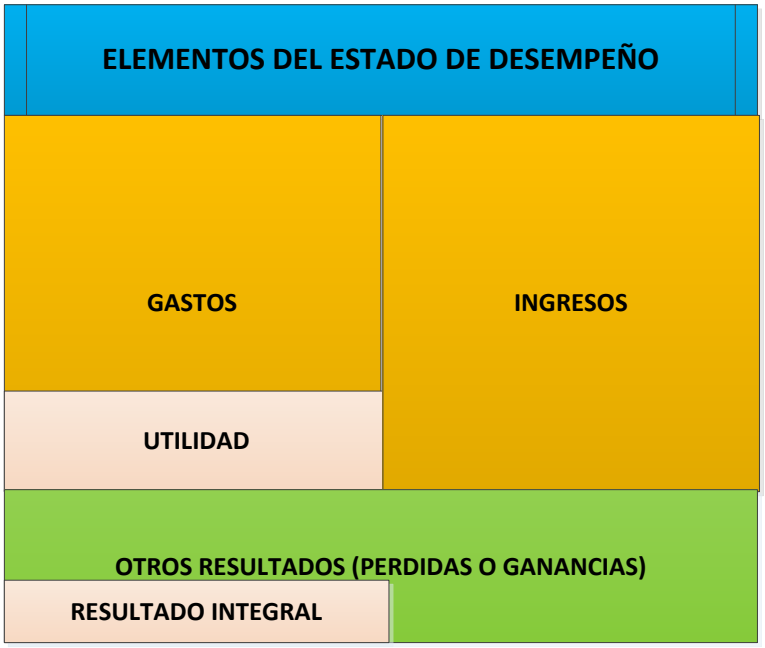
En ocasiones, la creación de reservas viene obligada por leyes o reglamentos, con el fin de dar a la entidad y sus acreedores una protección adicional contra los efectos de las pérdidas. Otros tipos de reservas pueden haber sido dotadas porque las leyes fiscales del país conceden exenciones o reducciones impositivas, cuando se produce su creación o dotación. La existencia y cuantía de las reservas de tipo legal, reglamentario o fiscal, es una información que puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. Las transferencias a estas reservas son distribuciones de ganancias acumuladas, y por tanto no constituye un gasto para la entidad.

El importe por el cual se muestra el patrimonio en el balance depende de la evaluación que se haya hecho de los activos y los pasivos. Normalmente, sólo por mera casualidad coincidirá el importe acumulado en el patrimonio con el valor de mercado de las acciones de la entidad, ni tampoco con la cantidad de dinero que se obtendría vendiendo uno por uno los activos netos de la entidad, ni con el precio de venta de todo el negocio en marcha.

A menudo, las actividades industriales y de negocios, son llevadas a cabo por entidades tales como comerciantes individuales, sociedades personalistas, asociaciones y una variada gama de entidades propiedad del gobierno. Frecuentemente, el marco legal y de regulación de tales entidades es diferente del que se aplica a las sociedades anónimas y a las demás que limitan la responsabilidad de los socios. Por ejemplo, puede haber en estas entidades pocas o ninguna restricción para distribuir a los propietarios u otros beneficiarios los importes incluidos en patrimonio. No obstante, tanto la definición de patrimonio como los demás aspectos de este Marco Conceptual, concernientes al mismo, son perfectamente aplicables a estas entidades.

4.7.2 ESTADO DE DESEMPEÑO

La ganancia es a menudo usada como una medida del rendimiento en la actividad de la empresa, o bien es la base de otras medidas, tales como la rentabilidad de las inversiones o las ganancias por acción. Los elementos relacionados directamente con la medida de la ganancia son los ingresos y los gastos. El reconocimiento y medida de los ingresos y gastos, y por tanto del resultado, dependen en parte de los conceptos de capital y mantenimiento del capital usado por la empresa al elaborar los estados financieros.



Las definiciones de ingresos y gastos identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar los criterios a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el estado de resultados. Los criterios para el reconocimiento de ingresos y gastos están contemplados en el propio Marco Conceptual.

Los ingresos y gastos pueden presentarse de diferentes formas, en el estado de resultados, al objeto de suministrar información relevante para la toma de decisiones económicas. Por ejemplo, es una práctica común distinguir entre partidas de ingresos y gastos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y otras que no. Esta distinción se hace sobre la base de que informar acerca de la procedencia de una partida, es relevante al

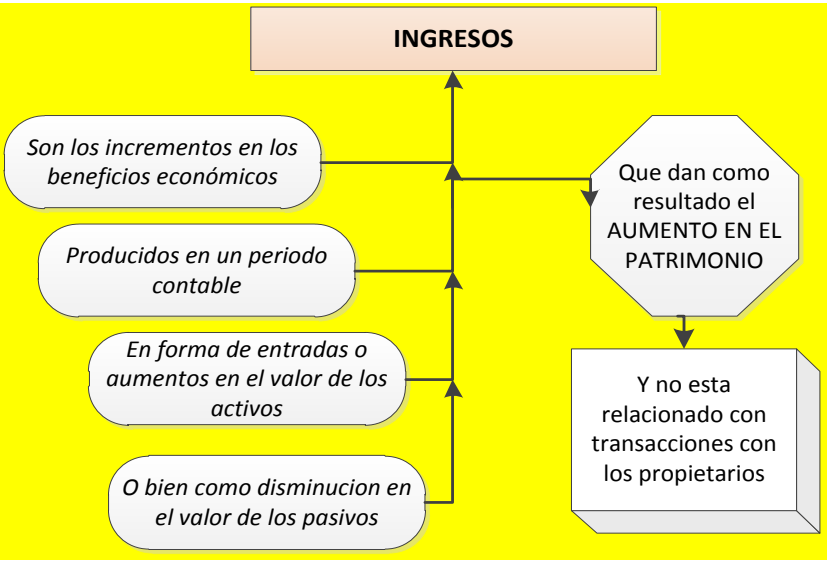
evaluar la capacidad de la empresa para generar efectivo y otras partidas líquidas en el futuro; por ejemplo, las actividades esporádicas como la venta de una inversión a largo plazo, son normalmente de recurrencia improbable. Al proceder a distinguir las partidas de esta manera, es necesario tener en cuenta la naturaleza de la empresa y de sus operaciones. Las partidas que surgen de la actividad ordinaria en una determinada empresa pueden no ser habituales en otra.

Realizar distinciones entre partidas de ingresos y gastos, y combinarlas de diferentes formas, también permite que se presenten diversas medidas del rendimiento. Estas medidas se diferencian en cuanto a las partidas que incluyen. Por ejemplo, el estado de resultados puede presentar el margen bruto, el resultado de operación antes de impuestos, el resultado de operación después de impuestos y el resultado del periodo.

4.7.3 PRINCIPALES DEFINICIONES SOBRE LOS ELEMENTOS DE INGRESOS Y GASTOS

Que son los ingresos?

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



La definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.

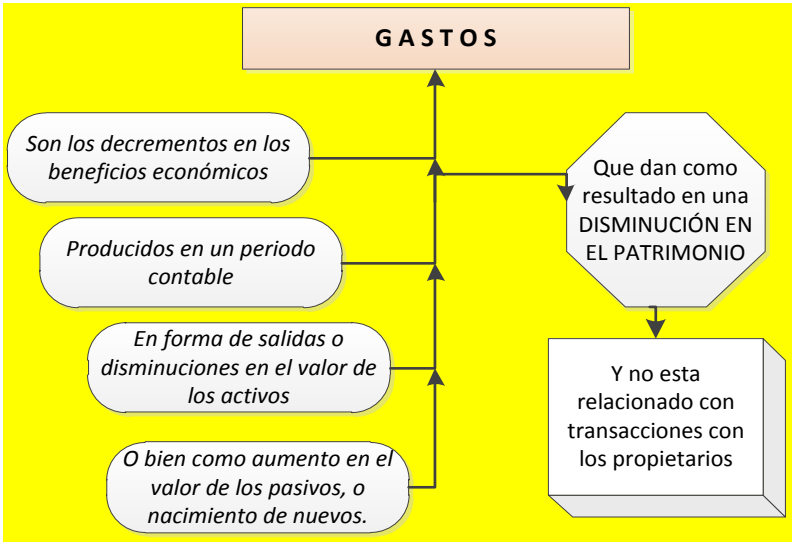
Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias. Por tanto, en el Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.

> *Entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo aquéllas que surgen por la revaluación de los títulos cotizados o los incrementos del importe en libros de los activos a largo plazo. Cuando las ganancias se reconocen en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que su conocimiento es útil para los propósitos de la toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas.*

> *Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también proceder de la cancelación de pasivos. Por ejemplo, una empresa puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo.*

Que son los gastos?

Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.



La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa.

> *Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.*

Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la empresa. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Por tanto, en el Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.

> *Entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones, así como las obtenidas por la venta de activos no corrientes.*

> *La definición de gastos también incluye las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquéllas que surgen por el efecto que los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa tienen, sobre los préstamos tomados por la empresa en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en los estados de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.*

4.7.4 AJUSTES POR MANTENIMIENTO DEL CAPITAL

La revaluación o re expresión del valor de los activos y pasivos da lugar a incrementos o decrementos en el patrimonio. Aun cuando estos incrementos y decrementos cumplan la definición de ingresos y gastos, respectivamente, no son incluidos, dentro del estado de resultados, bajo ciertos conceptos de mantenimiento del capital. En su lugar estas partidas se incluyen en el patrimonio como ajustes de mantenimiento de capital o reservas de revaluación.

4.7.5 RECONOCIMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos.

Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. Las partidas que satisfacen el criterio de reconocimiento deben reconocerse en el balance o en el estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede rectificar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- ✓ sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y
- ✓ el elemento tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.4

Al evaluar si una partida cumple estos criterios y, por tanto, cumple los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros, es necesario tener en cuenta las condiciones de materialidad o importancia relativa considerada como Características cualitativas de la información financiera útil. La interrelación entre los elementos significa que toda partida que cumpla las condiciones de definición y reconocimiento para ser un determinado elemento, por ejemplo un activo, exige automática y paralelamente el reconocimiento de otro elemento relacionado con ella, por ejemplo un ingreso o un pasivo.

6.1.1.1 La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a la empresa o saldrán de ésta. El concepto tiene en Cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Por ejemplo, cuando es probable que una cuenta por cobrar de otra empresa vaya a ser pagada por ésta, es justificable, en ausencia de cualquier evidencia en contrario, reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, para buena parte de las cuentas por cobrar, se considera normalmente probable un cierto grado de impago; y por tanto se reconoce un gasto que representa la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

6.1.1.2 Fiabilidad de la medición

El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que tenga un costo o valor que se pueda medir con fiabilidad. En muchas ocasiones, el costo o valor se debe estimar; la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados.

> *Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales, pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso; a pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.*

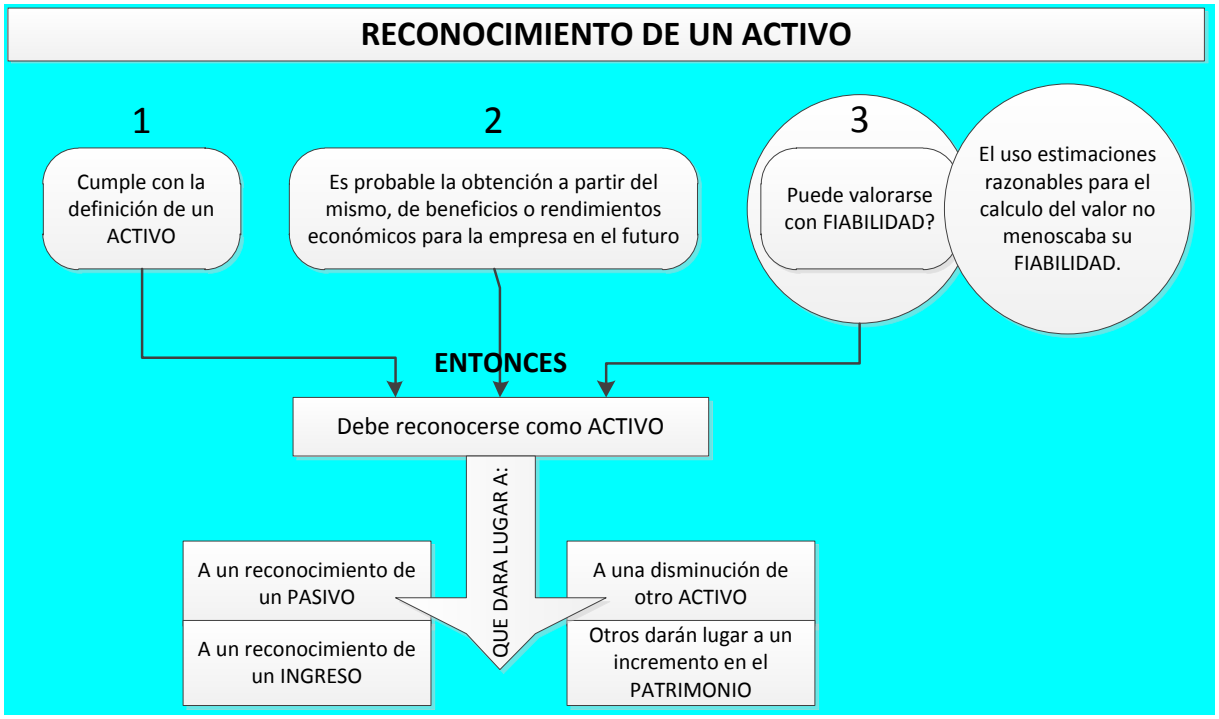
Una partida que, en un determinado momento, no cumpla las condiciones para su reconocimiento establecidas en el párrafo 4,38, puede sin embargo cumplir los requisitos para ser reconocida como consecuencia de circunstancias o sucesos, producidos en un momento posterior en el tiempo.

Puede estar justificado que una partida a la que, aun poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falten por cumplir las condiciones para su reconocimiento, sea revelada a través de notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros. Ello es apropiado cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una empresa.

4.7.6 RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS

Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo, beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

Un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la entidad, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

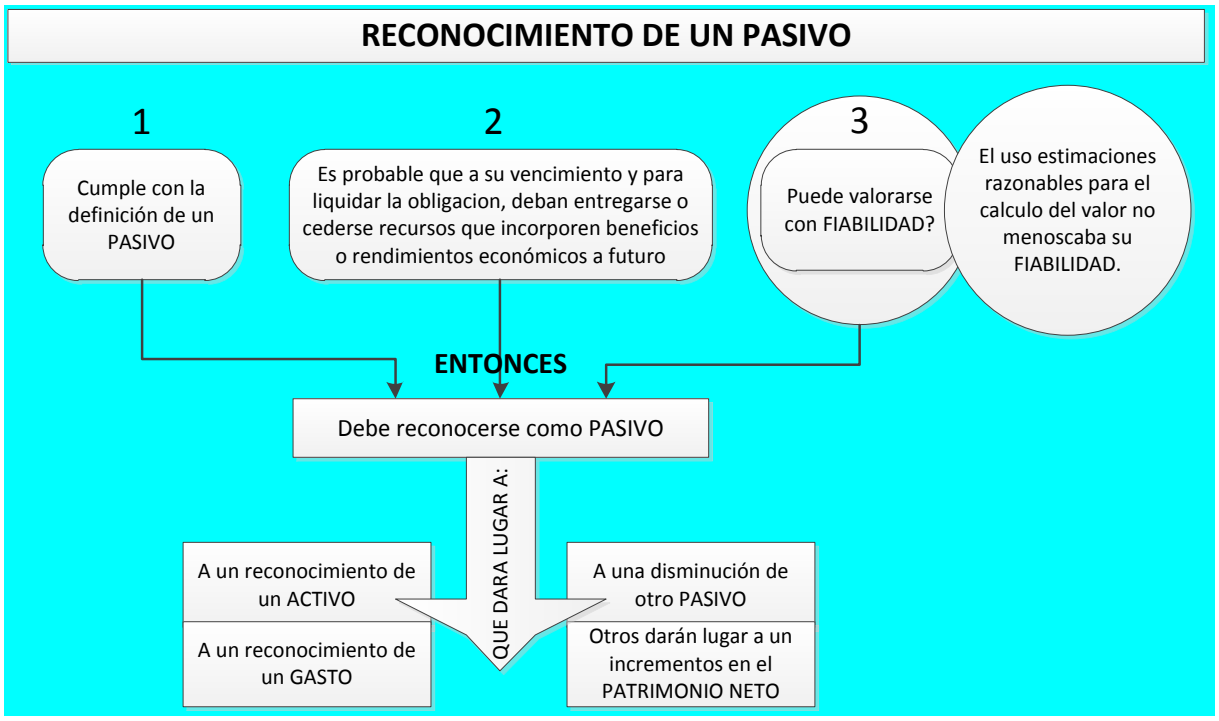


Algunas circunstancias que dan lugar a un reconocimiento de un activo, es cuando el recurso controlado por la empresa como consecuencia de transacciones pasadas. Además se espera que fluyan los beneficios económicos para la empresa en los siguientes casos:

- ✓ *Cuando una computadora fue comprada hace un mes atrás*
- ✓ *Cuando se ha recibido en donación un bien inmueble*
- ✓ *Cuando se efectuó la apertura de un DPF, por la que se obtiene unos intereses*
- ✓ *Cuando se tiene mercaderías en los almacenes y se esperan vender*
- ✓ *Cuando en un arrendamiento financiero, donde el arrendatario adquiere los beneficios económicos futuros por el uso del activo arrendado.*

4.7.7 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS

Se reconoce un pasivo, en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos, que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía), no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones pueden cumplir la definición de pasivos y, supuesto que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.



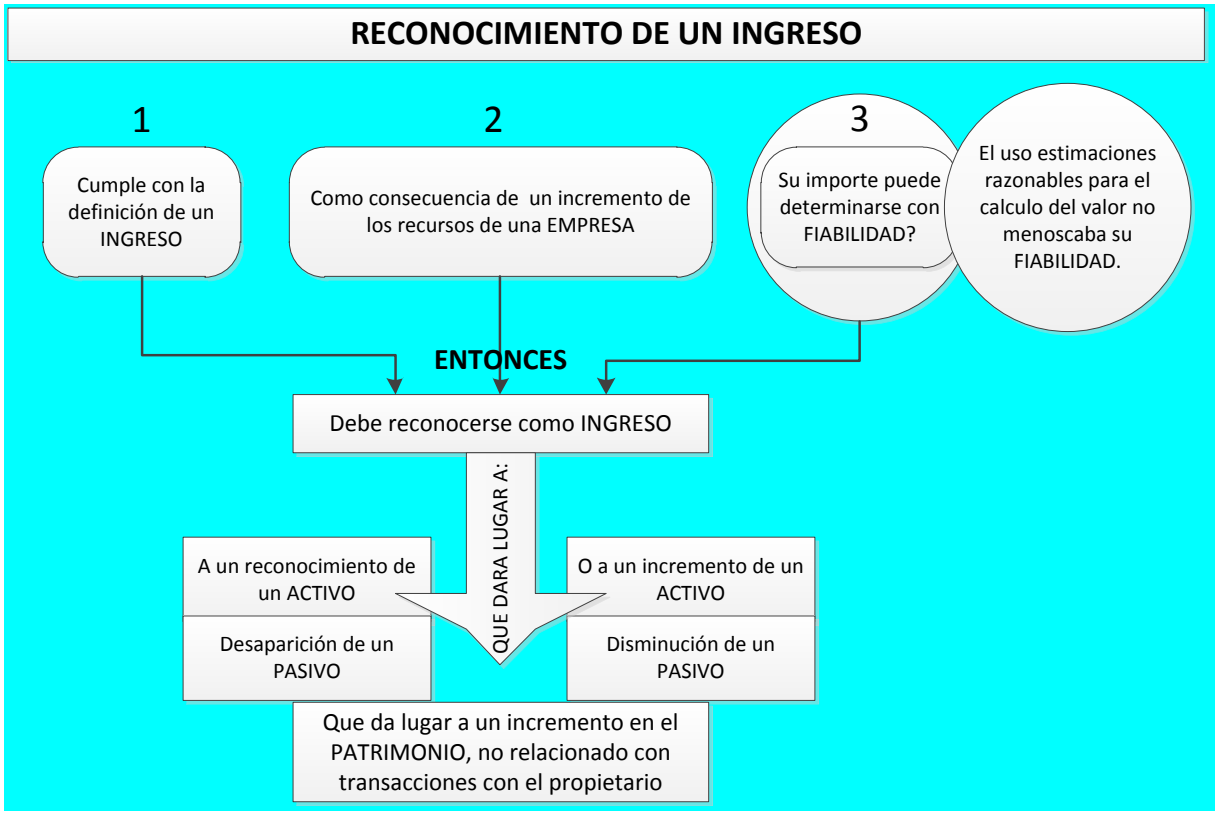
Algunas circunstancias que dan lugar a un reconocimiento de un pasivo, es cuando la obligación actual es derivada de las transacciones del pasado como ser en los siguientes casos:

- ✓ *Obligación de la empresa de devolver un préstamo a cinco años concedido por el banco.*
- ✓ *Deuda con los proveedores*
- ✓ *Deudas tributarias*
- ✓ *Deudas por obligaciones sociales.*

4.7.8 RECONOCIMIENTO DE INGRESOS

Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor).

Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos, por ejemplo el requerimiento de que los mismos deban estar acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento fijadas en el Marco Conceptual. Generalmente, tales procedimientos van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos sólo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.



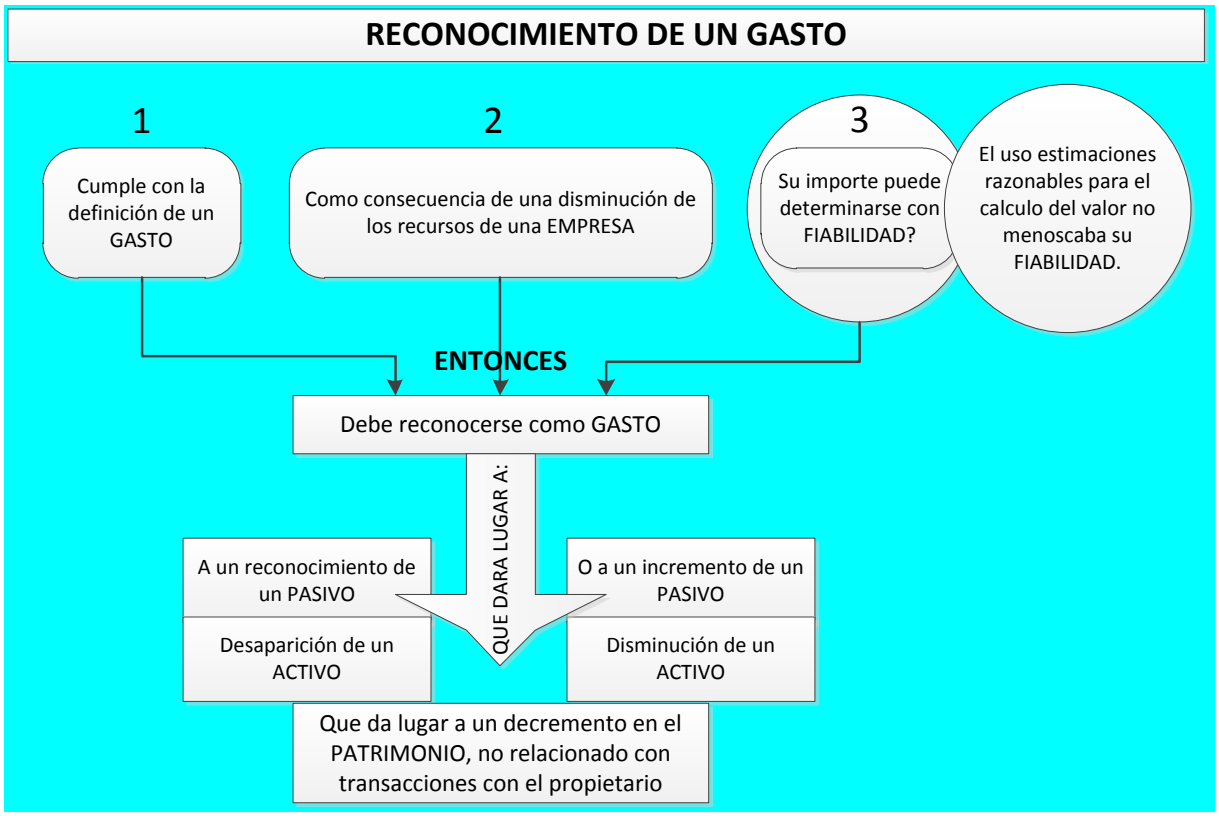
Algunas circunstancias que dan lugar a un reconocimiento de un ingreso, es cuando se da un incremento en el activo o una disminución en el pasivo, como ser en los siguientes casos:

- ✓ *Devengo de los ingresos por venta de bienes*
- ✓ *Reducción de un préstamo por condonación parcial de la deuda o por la venta de bienes o prestación de servicios con los que se cancela la cantidad adeudada.*

4.7.9 RECONOCIMIENTO DE GASTOS

Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el

reconocimiento de incrementos en los pasivos o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).



Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

> ***P****or ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación, bajo este Marco Conceptual, no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo.*

Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos al gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

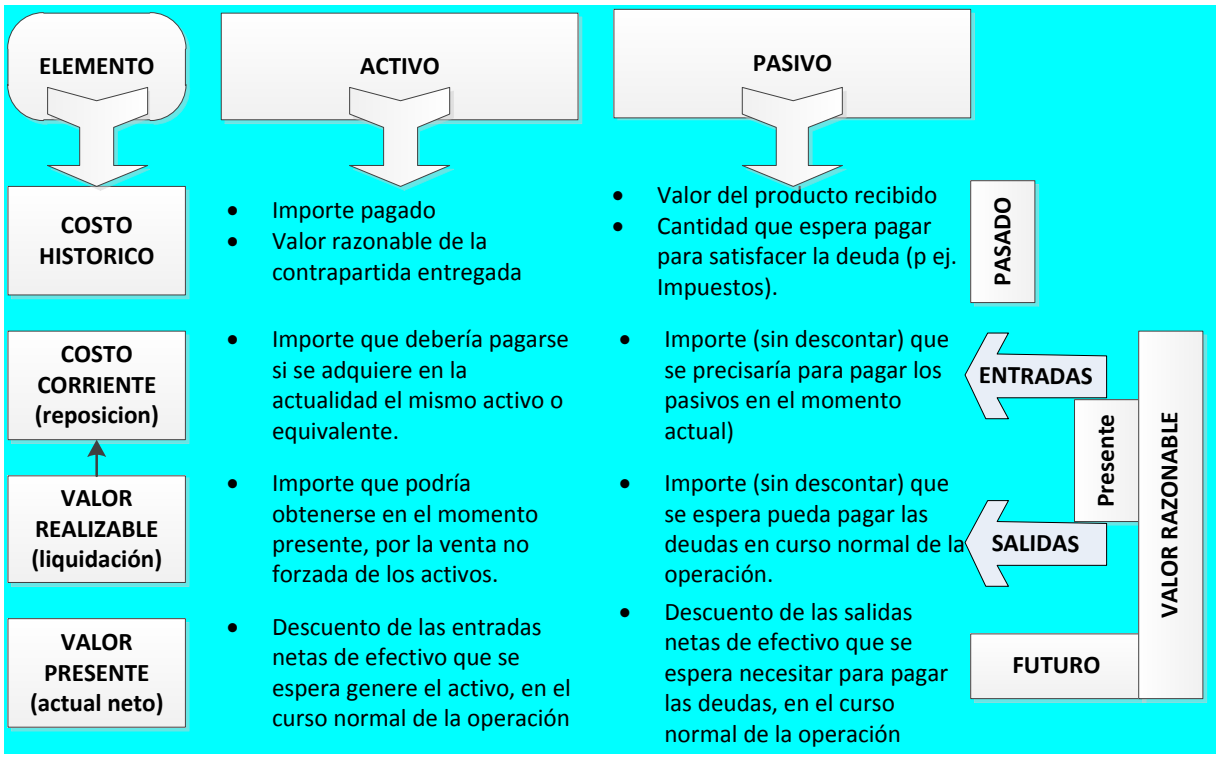
Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento como activos en el balance.

Se reconoce también un gasto en el estado de resultados en aquellos casos en que se incurre en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado, y también cuando surge un pasivo derivado de la garantía de un producto.

4.7.10 CRITERIOS DE MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

La medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y en el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.

En los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases o métodos son las que se presentan en el siguiente cuadro:



En el desarrollo del estudio de las diferentes normas se encontrara distintos criterios de medición, tal como se mencionan a continuación:

1. Costo histórico o simplemente costo

2. Valor razonable
3. Valor neto realizable
4. Valor actual
5. Valor de uso
6. Costo de venta
7. Costo amortizado
8. Costos de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero
9. Valor neto en libros o valor contable
10. Valor residual

Costo histórico

Donde los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos a las ganancias), por los importes de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo, en el curso normal de la operación.

En este caso el costo de un activo será:

- ✓ El precio de adquisición, o
- ✓ El costo de su producción.

El precio de adquisición

El precio de adquisición está conformado por lo siguiente:

- ✓ Efectivo o equivalente de efectivo pagado o pendiente de pagar
- ✓ El valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con esta y ser necesarias para la puesta en marcha del activo en condiciones operativas.

La Empresa Boliviana de Textiles S.A. (EBTSA), adquiere una maquinaria para su planta, para lo cual acuerda pagar la suma de Bs200.000.-, según factura del proveedor, además de un pago diferido dentro de los seis meses por Bs50.000.-. Asimismo los gastos de transporte e instalación efectuados por la empresa Transportes Alanoca S.A. suman Bs70.000.- los mismos que están pendientes de pago.

En este caso el precio de adquisición será la que resulta de los siguientes cálculos:

Detalle	Importe total	Credito fiscal	Importe neto
Importe pagado al contado	200.000	26.000	174.000
Importe a pagar despues de 6 meses	50.000	6.500	43.500
Importr a pagar por el transporte e instalaci	7.000	910	6.090
Totales	**257.000**	**33.410**	**223.590**

El registro contable seria el siguiente:

COMPROBANTE DE EGRESO			No.
Fecha:	*30 de abril de 2013*		
CODIGO	**DETALLE**	**DEBE**	**HABER**
	Propiedad planta y equipo	223.590,00	
	Maquinaria y equipo		
	Credito Fiscal IVA	33.410,00	
	Banco Nacional de Bolivia		207.000,00
	Cuentas por pagar		50.000,00
		257.000,00	257.000,00
Glosa:	Para contabilizar la compra de maquinaria y equipo, cancelando al contado Bs200,000.- el saldo diferido, ademas de los costos de instalacion.		

El costo de producción

El costo de producción incluye:

- ✓ El precio de compra de las materias primas y otros complementos;

- ✓ El precio de los costos de producción que contribuyen a la producción, como la mano de obra directa;
- ✓ Los otros costos de producción que indirectamente han contribuido a la conclusión del producto, como ser la mano de obra indirecta, conservación, mantenimiento y otros.

La Empresa Boliviana de Muebles S.A. (EBMSA), ha fabricado unos muebles para el almacenamiento de su productos. Los costos directos de los factores han sido los siguientes:

- *Materias primas consumidas Bs50,0000.-*
- *Otros materiales consumidos Bs20,000.-*
- *La mano de obra directaBs30,000.-*
- *Los otros costos indirectos de fabricación incurridos por la empresa es de Bs15,000.-, sin embargo de ellos solo el 80% se basa en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción utilizados.*

En este caso los costos de producción serían las que resultan de los siguientes cálculos:

Detalle	Importe total	Credito fiscal	Importe neto
Costo de materia prima	50.000	6.500	43.500
Costo de otros materiales	20.000		
Costo de la mano de obra directa	30.000	3.900	26.100
Costos indirectos el 80% de Bs15,000.-	12.000	1.560	10.440
Totales	**112.000**	**11.960**	**80.040**

El registro contable seria el siguiente:

COMPROBANTE DE EGRESO			No.
Fecha:	*30 de abril de 2013*		
CODIGO	**DETALLE**	**DEBE**	**HABER**
	Inventario de productos terminados	112.000,00	
	Inventario de materia prima		70.000,00
	Sueldos y salarios por pagar		30.000,00
	Otras cuentas por pagar		12.000,00
		112.000,00	112.000,00
Glosa:	Para contabilizar la transferencia de la produccion a productos terminados, según la hoja de costos.		

Costo corriente

Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar la obligación en el momento presente.

Valor realizable (o de liquidación)

Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo, que se espera pagar para cancelar los pasivos, en el curso normal de la operación.

Valor presente

Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas de efectivo netas futuras que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas de efectivo netas futuras que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

> *La base o método de medición más comúnmente utilizado por las entidades, al preparar sus estados financieros, es el costo histórico. Éste se combina, generalmente, con otras bases de medición. Por ejemplo, los inventarios se llevan contablemente al menor valor entre el costo histórico y el valor neto realizable, los títulos cotizados pueden llevarse al valor de mercado, y los pasivos por pensiones se llevan a su valor presente. Además, algunas entidades usan el costo corriente como respuesta a la incapacidad del*

modelo contable del costo histórico para tratar con los efectos de los cambios en los precios de los activos no monetarios.

4.7.11 CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL

Conceptos de capital

La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.

La selección del concepto apropiado del capital, por parte de una entidad, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad productiva de la entidad, debe usarse la concepción física del capital. El concepto escogido indicará el objetivo que se espera obtener al determinar la ganancia, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de medición al aplicar, en la práctica, la concepción elegida.

Mantenimiento del capital financiero.

Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos en ese periodo. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante.

Mantenimiento del capital físico

Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante ese periodo.

El concepto de mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener. Suministra la conexión entre los conceptos de capital y los conceptos de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir esta última; lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital de una entidad y lo que es recuperación del capital; solo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como ganancia, y por tanto como rentabilidad del capital. Por ello, la ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida.

El concepto de mantenimiento del capital físico exige la adopción del costo corriente como base de la medición contable. Sin embargo, el concepto de mantenimiento del capital financiero no requiere la adopción de una base particular de medición. Bajo esta concepción, la selección de la base de medida depende del tipo de capital financiero que la entidad desee mantener.

La principal diferencia entre los dos conceptos de mantenimiento del capital es el tratamiento de los efectos de los cambios en los precios de los activos y pasivos de la entidad. En términos generales, una entidad ha mantenido su capital si posee un importe equivalente al principio y al final del periodo. Toda cantidad de capital por encima de la requerida para mantener el capital del principio del periodo es ganancia.

Bajo el concepto de mantenimiento del capital financiero, el capital está definido en términos de unidades monetarias nominales, y la ganancia es el incremento, en el periodo, del capital monetario nominal. Por tanto, los incrementos de los precios de los activos mantenidos en el periodo, a los que se denomina convencionalmente resultados por tenencia, son conceptualmente ganancias. No pueden, sin embargo, reconocerse como tales hasta que los activos sean intercambiados por medio de una transacción. Cuando el concepto de mantenimiento del capital financiero está definido en términos de unidades de poder adquisitivo constante, la ganancia es el incremento, en el periodo, de la capacidad adquisitiva invertida. Por tanto, sólo la parte del incremento en los precios de los activos que exceda del incremento en el nivel general de precios se considera como ganancia. El resto del incremento se trata como un ajuste por mantenimiento del capital y, por ello, como una parte del patrimonio.

Bajo el concepto de mantenimiento del capital físico, donde el capital está definido en términos de capacidad productiva física, la ganancia es el incremento habido a lo largo del periodo en ese capital. Todos los cambios de precios que afectan a los activos y pasivos de

la entidad se consideran como cambios en la medida de la capacidad de producción física de la misma; y por tanto son tratados como ajustes por mantenimiento del capital que entran a formar parte del patrimonio, y nunca como ganancia.

El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medida y del concepto de mantenimiento del capital. Los diferentes modelos contables tienen diferentes grados de relevancia y fiabilidad y, como en otras áreas, la gerencia debe buscar un equilibrio entre estas dos características. Este Marco Conceptual es aplicable a una amplia gama de modelos contables, suministrando una guía al preparar y presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo de prescribir un modelo particular, salvo en circunstancias excepcionales, tales como las que se dan en entidades que presentan sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No obstante, esta intención será revisada a la vista de la evolución de los acontecimientos mundiales.

5. CONCLUSION

Este Marco Conceptual establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos. El propósito del Marco Conceptual es:

a) ayudar al Consejo en el desarrollo de futuras NIIF y en la revisión de las existentes;

b) ayudar al Consejo en la promoción de la armonización de regulaciones, normas contables y procedimientos asociados con la presentación de estados financieros, mediante el suministro de bases para la reducción del número de tratamientos contables alternativos permitidos por las NIIF;

c) ayudar a los organismos nacionales de emisión de normas en el desarrollo de las normas nacionales;

d) ayudar los preparadores de estados financieros, en la aplicación de las NIIF y en el tratamiento de algunos aspectos que todavía no han sido objeto de una NIIF;

e) ayudar a los auditores en la formación de una opinión acerca de si los estados financieros están de acuerdo con las NIIF;

f) ayudar a los usuarios de los estados financieros en la interpretación de la información contenida en los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF; y

g) suministrar, a todos aquéllos interesados en la labor del IASB, información acerca de su enfoque para la formulación de las NIIF.

Este Marco Conceptual no es una NIIF, y por tanto no define normas para ninguna cuestión particular de medida o información a revelar. Ningún contenido de este Marco Conceptual deroga cualquier NIIF específica.

6. BIBLIOGRAFÍA

- IASPLUS Spain; "Guía Rápida de NIIF - NIC"; www.iasplus.deloitte.es; 2011.
- IASPLUS Spain; "NIIF para PYMES en su Bolsillo"; www.iasplus.deloitte.es; 2010.
- MANTILLA, Samuel; "IFRS, Valor Razonable y Gobierno Corporativo"; Ediciones ECOE; Bogotá – Colombia; 2007.
- ERNST & YOUNG; "Normas Internacionales de información Financiera – Claves para el Análisis"; www.ey.com/es/niif; 2006.
- Normas de Información Financiera, Consejo Mexicano para la investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, IMCP 2011
- Normas Contables y resoluciones del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC), dependiente del Colegio de Auditores de Bolivia (CAUB)
- Normas Internacionales de Información Financiera - Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), de la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC) www.ifac.org www.iasc.org.uk
- Miller – Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que están en vigencia en los Estados Unidos (APBs, ARBs, FASBs)