



**Conferencia de las
Naciones Unidas sobre
Comercio y Desarrollo**

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2
9 de agosto de 2002

ESPAÑOL
Original: INGLÉS

JUNTA DE COMERCIO Y DESARROLLO
Comisión de la Inversión, la Tecnología y
las Cuestiones Financieras Conexas
Grupo de Trabajo Intergubernamental de
Expertos en Normas Internacionales de
Contabilidad y Presentación de Informes
Ginebra, 25 a 27 de septiembre de 2002
Tema 4 del programa provisional

LA CONTABILIDAD DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS*

**Informe del Grupo Consultivo Especial de Expertos en contabilidad
de las pequeñas y medianas empresas**

* La presentación de este documento se retrasó a causa de la necesidad de celebrar ulteriores consultas con miembros de los grupos consultivos especiales.

ÍNDICE

Página

Directrices para la contabilidad e información financiera de las PYMES del nivel 2 (DCPYMES): TD/B/COM.2/ISAR/16

Introducción	5
--------------------	---

Directriz

1. Presentación de estados financieros	12
--	----

Directrices para la contabilidad e información financiera de las PYMES del nivel 2 (DCPYMES): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1

Directriz

2. Estados de los flujos de tesorería	4
3. Terrenos, instalaciones y equipo	5
4. Arrendamientos	11
5. Activos inmateriales	14
6. Existencias.....	18
7. Subvenciones del Estado	19

Directrices para la contabilidad e información financiera de las PYMES del nivel 2 (DCPYMES): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2

Directriz

8. Provisiones	4
9. Ingresos	6
10. Costos financieros	9
11. Impuestos sobre los beneficios.....	11
12. Políticas contables.....	12
13. Tipos de cambio	15
14. Acontecimientos posteriores a la fecha de cierre del balance	16
15. Publicación de información sobre las empresas vinculadas.....	18

ÍNDICE (continuación)

Página

Directrices para la contabilidad e información financiera de las PYMES del nivel 3 (DCPYMES): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3

Apéndice

1.	Definiciones	4
2.	Ejemplos	12
3.	Fuentes	21
4.	Miembros del Grupo Consultivo Especial de Expertos en contabilidad de las pequeñas y medianas empresas.....	23

Directrices para la contabilidad e información financiera de las PYMES del nivel 3 (DCPYMES): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4

I.	Introducción.....	4
II.	Marco conceptual.....	4
III.	DCPYMES del nivel 3 - Criterios básicos.....	7
IV.	Modelos de estados financieros para las empresas del nivel 3	10

Anexo

1.	Modelo de cuenta de resultados para las empresas del nivel 3 (ejemplo).....	12
2.	Modelo de cuenta de resultados para las empresas del nivel 3 (ejemplo).....	13
3.	Modelo de balance para las empresas del nivel 3 (ejemplo).....	14

Directriz 8. Provisiones

8.1. Debe reconocerse una provisión cuando:

- a) La empresa ha contraído una *obligación actual* (legal o implícita) como consecuencia de un acontecimiento pasado, excluidas las obligaciones dimanantes de contratos de tracto sucesivo, excepto si se trata de contratos onerosos;
- b) Es probable que para satisfacer la obligación se requiera una transferencia de beneficios económicos; y
- c) Se pueda estimar con suficiente fiabilidad el importe de la obligación.

Si no se dan estas condiciones, no debe reconocerse ninguna provisión.

Transferencia probable de beneficios económicos

8.2. Para que se pueda reconocer una deuda deberá existir no sólo una obligación actual sino también la probabilidad de que para satisfacer esa obligación haya que proceder a una transferencia de beneficios económicos. A los efectos de la presente directriz, se considerará probable la transferencia de beneficios económicos u otro acontecimiento si las probabilidades de que éste ocurra son mayores que las probabilidades de que no se produzca. Si no es probable que exista una obligación actual, la empresa anotará un pasivo contingente, a menos que sea lejana la posibilidad de que haya que realizar una transferencia de beneficios económicos (véase el párrafo 8.19).

Estimación fiable de la obligación

8.3. Las estimaciones son una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no merman su veracidad. Esto es cierto sobre todo en el caso de las provisiones, que por su naturaleza son más inciertas que la mayoría de las otras partidas del balance. Excepto en casos extremadamente raros, la empresa podrá determinar un abanico de resultados posibles y, en consecuencia, efectuar una estimación de la obligación con suficiente fiabilidad para poder reconocer una provisión.

Pasivos contingentes

8.4. Las empresas no deben reconocer ningún pasivo contingente.

8.5. Conforme a lo establecido en el párrafo 8.19, se declarará todo pasivo contingente a menos que sea lejana la posibilidad de que haya que efectuar una transferencia de beneficios económicos.

Activos contingentes

8.6. Las empresas no deben reconocer ningún activo contingente.

8.7. Los activos contingentes no se reconocen en los estados financieros, ya que esto podría suponer el reconocimiento de ingresos que tal vez nunca lleguen a materializarse. Ahora bien, si

la empresa tiene prácticamente la certeza de que recibirá los ingresos, entonces el activo correspondiente no es un activo contingente y procederá reconocerlo.

8.8. Conforme a lo dispuesto en el párrafo 8.20, se declarará todo activo contingente cuando sea probable que se va a producir una entrada de beneficios económicos.

Medición

8.9. La cantidad que se reconozca como provisión debe ser la estimación más exacta posible del gasto que haya que hacer para satisfacer la obligación actual en la fecha de cierre del balance.

Riesgos e incertidumbres

8.10. El riesgo describe los varios resultados posibles de una actividad. Toda rectificación de un riesgo puede incrementar la cantidad en la que se ha valorado un pasivo. Se debe proceder con cautela al valorar un riesgo si las condiciones son inciertas, para no sobrevalorar los ingresos o activos ni subvalorar los gastos o pasivos. Sin embargo, la incertidumbre no justifica la constitución de provisiones excesivas ni la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si los costos previstos de un resultado particularmente desfavorable se calculan con prudencia, entonces ese resultado no será considerado deliberadamente como más probable de lo que realmente es. Se ha de procurar no duplicar las valoraciones de los riesgos ni las incertidumbres ya que esto puede llevar a constituir provisiones excesivas.

8.11. Para estimar con la mayor exactitud posible una provisión se deben tener en cuenta los riesgos e incertidumbres que rodean inevitablemente muchos acontecimientos y circunstancias.

8.12. Si se prevé que un tercero reembolsará una parte o la totalidad del gasto necesario para satisfacer una obligación, debe reconocerse el reembolso cuando, y solamente cuando, se tenga prácticamente la certeza de que se recibirá el reembolso si la empresa satisface la obligación. El reembolso debe contabilizarse como un activo separado. El importe reconocido del reembolso no debe exceder el importe de la provisión. Al decidir la cuantía de la provisión no deben tenerse en cuenta las ganancias que pueda producir la enajenación prevista de un activo.

8.13. En la cuenta de pérdidas y ganancias se podrá presentar el gasto que se haya hecho para dotar una provisión deduciendo del mismo el importe reconocido de un reembolso.

8.14. En la fecha de cierre de cada balance deben revisarse las provisiones y corregirse utilizando para ello la estimación más exacta posible de su importe en ese momento. Si ya no es probable que haya que efectuar una transferencia de beneficios económicos para satisfacer la obligación, debe cancelarse la provisión.

8.15. Toda provisión debe utilizarse exclusivamente para hacer frente a los gastos para los que se reconoció inicialmente la provisión.

8.16. No deben reconocerse provisiones para futuras pérdidas de explotación.

8.17. Si una empresa ha firmado un contrato que es oneroso, debe reconocerse y valorarse como provisión la obligación actual dimanante de ese contrato.

Publicación de la información

8.18. Para cada tipo de provisión las empresas deben publicar:

- a) El valor contable al comienzo y al final del ejercicio; y
- b) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación y las fechas previstas de las transferencias de beneficios económicos que aquélla origine.

8.19. A menos que la posibilidad de que haya que efectuar una transferencia de beneficios económicos para satisfacer la obligación sea lejana, las empresas deben publicar para cada tipo de pasivo contingente, en la fecha de cierre del balance, una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y, de ser posible, una estimación de su cuantía financiera, calculada con arreglo a los principios enunciados en los párrafos 8.9 y 8.10.

8.20. Cuando sea probable que va a producirse una entrada de beneficios económicos, las empresas deben publicar, en la fecha de cierre del balance, una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes y, de ser posible, una estimación de su cuantía financiera, calculada con arreglo a los principios enunciados para las provisiones en los párrafos 8.9 y 8.10.

8.21. Cuando no se publique, porque no es posible hacerlo, la información exigida en los párrafos 8.19 y 8.20, deberá hacerse constar este hecho.

8.22. En casos extremadamente raros la publicación de una parte o la totalidad de la información exigida en los párrafos 8.18 a 8.20 podría perjudicar seriamente la posición de la empresa en una controversia con otras partes acerca del objeto de la provisión, el pasivo contingente o el activo contingente. En estos casos esa empresa no tendrá que publicar la citada información, pero sí deberá dar a conocer la naturaleza general de la controversia, así como el hecho de no haberse publicado la información y los motivos por los que no se ha publicado.

8.23. En la parte A del apéndice 2 se dan ejemplos de cómo contabilizar las provisiones.

Directriz 9. Ingresos

Valoración de los ingresos

9.1. Los ingresos deben valorarse según el valor razonable de la prestación recibida o por recibir.

Venta de productos

9.2. Deben reconocerse los ingresos percibidos por la venta de un producto si se cumplen todas las condiciones siguientes:

- a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios sustanciales de la propiedad del producto;

- b) La empresa no sigue ejerciendo función alguna de gestión del tipo que va asociado normalmente a la propiedad ni el control efectivo sobre el producto vendido;
- c) El monto de los ingresos se puede valorar con suficiente fiabilidad;
- d) Es probable que la empresa recibirá los beneficios económicos derivados de la transacción; y
- e) Los gastos realizados o que haya que realizar en relación con la transacción se pueden valorar con suficiente fiabilidad.

Prestación de servicios

9.3. Si el resultado de una transacción consistente en la prestación de un servicio se puede estimar con suficiente fiabilidad, los ingresos derivados de la transacción deben reconocerse sobre la base del estado de ejecución de la transacción en la fecha de cierre del balance. El resultado de una transacción se podrá estimar con suficiente fiabilidad si se cumplen todas las condiciones siguientes:

- a) Se puede valorar con suficiente fiabilidad el importe de los ingresos;
- b) Es probable que la empresa recibirá los beneficios económicos derivados de la transacción;
- c) Se puede determinar con suficiente fiabilidad el estado de ejecución de la transacción en la fecha de cierre del balance; y
- d) Se pueden valorar con suficiente fiabilidad los gastos realizados para formalizar la transacción y para ejecutarla.

9.4. Si no se puede estimar con suficiente fiabilidad el resultado de la transacción consistente en la prestación de un servicio, los ingresos deben reconocerse únicamente por la cuantía de los gastos reconocidos que sean recuperables.

9.5. Los productos incluyen los producidos por la empresa para su venta y los adquiridos para su reventa, por ejemplo las mercancías adquiridas por un minorista o los terrenos y otros bienes destinados a la reventa.

9.6. La prestación de un servicio consiste por lo general en la ejecución por una empresa de una tarea estipulada en el contrato durante el período de tiempo pactado. Los servicios pueden prestarse dentro de un período de tiempo de duración determinada o por un período más largo. Ciertos contratos para la prestación de servicios están directamente relacionados con *contratos de construcción*, por ejemplo los contratos de prestación de servicios a directores de proyectos y arquitectos.

9.7. Los ingresos incluyen únicamente las entradas brutas de beneficios económicos cobrados o por cobrar por la empresa y depositados por ésta en su propia cuenta. Las sumas cobradas por cuenta de terceros tales como los impuestos sobre las ventas, los impuestos sobre bienes y servicios y los impuestos sobre el valor añadido no son beneficios económicos que perciba la

empresa y, en consecuencia, no dan lugar a aumentos de su patrimonio. Por consiguiente, esas sumas no se incluyen en los ingresos. Asimismo, si se trata de una relación de agencia, las entradas brutas de beneficios económicos incluyen las cantidades cobradas por cuenta del principal que no dan origen a aumentos del patrimonio de la empresa. Las cantidades cobradas por cuenta del principal no son ingresos. En cambio, el importe de la comisión sí es un ingreso.

Intereses, regalías y dividendos

9.8. Los ingresos derivados de la utilización por terceros de activos de una empresa que producen intereses, regalías y dividendos deben reconocerse con arreglo a los principios enunciados en el párrafo 8.9 cuando:

- a) Es probable que la empresa recibirá los beneficios económicos derivados de la transacción; y
- b) Se puede valorar con suficiente fiabilidad el importe de los ingresos.

9.9. Los ingresos deben reconocerse con arreglo a los criterios siguientes:

- a) Los intereses deben reconocerse proporcionalmente al tiempo;
- b) Las regalías deben reconocerse sobre la base del valor devengado y de conformidad con lo estipulado en el correspondiente acuerdo; y
- c) Los dividendos deben reconocerse cuando nace el derecho del accionista a cobrarlos.

9.10. Los ingresos por estos conceptos sólo se reconocen cuando es probable que la empresa recibirá los beneficios económicos derivados de la transacción. No obstante, si no es seguro que se va a cobrar una suma ya incluida en dichos ingresos, la suma por cobrar, o la suma cuya recuperación ha dejado de ser probable, se reconocerá como gasto y no como ajuste de la suma originalmente reconocida. En la parte B del apéndice 2 se dan algunos ejemplos de los problemas que plantea el reconocimiento de estos ingresos.

Publicación de la información

9.11. Las empresas deben publicar:

- a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos, incluido los métodos adoptados para determinar el estado de ejecución de las transacciones consistentes en la prestación de servicios;
- b) El monto de cada categoría importante de ingresos reconocidos durante el ejercicio, en particular los ingresos provenientes de:
 - i) la venta de productos;
 - ii) la prestación de servicios;
 - iii) los intereses;

- iv) las regalías; y
- v) los dividendos;
- c) El monto de los ingresos provenientes de los intercambios de bienes o servicios incluidos en cada categoría importante de ingresos.

Directriz 10. Costos financieros

10.1. Los *costos financieros* incluyen:

- a) Los intereses sobre los sobregiros bancarios y los préstamos a corto y a largo plazo;
- b) La amortización de los gastos accesorios efectuados en relación con la contratación de préstamos;
- c) Los gastos financieros por concepto de arrendamientos financieros; y
- d) Las *diferencias de cambio* resultantes de la contratación de préstamos en *divisas* en la medida en que esas diferencias se consideren correcciones de los costos por concepto de intereses;

Costos financieros: contabilización de referencia

10.2. Los costos financieros deben reconocerse como gastos en el ejercicio en el que se ha incurrido en ellos.

Costos financieros: contabilización alternativa permitida

Reconocimiento

10.3. Los costos financieros deben reconocerse como gastos en el ejercicio en el que se ha incurrido en ellos, excepto si se capitalizan conforme a lo dispuesto en el párrafo 10.4.

10.4. Los costos financieros que son directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de un *activo calificado* deben capitalizarse como parte del costo de ese activo. La cuantía de los costos financieros que se podrán capitalizar debe determinarse con arreglo a los principios enunciados en la presente directriz.

10.5. Como ejemplos de activos calificados se pueden mencionar las existencias que requieren un período de tiempo considerable para acondicionarlas para su venta, las plantas manufactureras, las plantas de generación de energía y las propiedades inmobiliarias para inversión. No son activos calificados otras inversiones, ni tampoco las existencias de productos que se fabrican regularmente o que se producen en grandes cantidades de forma reiterada a lo largo de un breve período de tiempo. Los activos que ya están preparados para su utilización o venta en el momento de adquirirlos tampoco son activos calificados.

Costos financieros susceptibles de capitalización

10.6. Si se toman prestados fondos con el fin expreso de obtener un activo calificado, la cuantía de los costos financieros que se podrán capitalizar en relación con ese activo debe ser igual a los costos financieros en que se haya incurrido efectivamente por concepto de dicho préstamo durante el ejercicio menos la renta obtenida de la inversión temporal de los fondos tomados en préstamo.

10.7. Si se toman prestados fondos en general y éstos se utilizan para obtener un activo calificado, la cuantía de los costos financieros que se podrán capitalizar debe determinarse aplicando una tasa de capitalización a los gastos realizados para obtener dicho activo. La tasa de capitalización debe ser la media ponderada de los costos financieros aplicable a los préstamos de la empresa que estén pendientes durante el ejercicio, excluidos los fondos tomados en préstamo expresamente para obtener un activo calificado. El monto de los costos financieros realizados durante un ejercicio no debe exceder el monto de los costos financieros en que se haya incurrido durante ese ejercicio.

10.8. La capitalización de los costos financieros como parte del costo de un activo calificado debe comenzar cuando:

- a) Se efectúan los gastos para obtener el activo;
- b) Se incurre en los costos financieros; y
- c) Están en ejecución las actividades necesarias con el fin de acondicionar el activo para el uso al que está destinado o para su venta.

10.9. La capitalización de los costos financieros debe suspenderse durante todo el tiempo en que esté interrumpida la actividad.

10.10. La capitalización de los costos financieros debe cesar cuando hayan concluido prácticamente todas las actividades necesarias con el fin de preparar el activo calificado para el uso al que está destinado o para su venta.

10.11. Si la construcción de un activo calificado se lleva a cabo por partes y cada parte se puede utilizar mientras continúa la construcción de las demás partes, la capitalización de los costos financieros debe cesar cuando hayan concluido prácticamente todas las actividades necesarias con el fin de preparar esa parte para el uso al que está destinada o para su venta.

Publicación de la información

10.12. En los estados financieros se debe consignar:

- a) La política contable adoptada con respecto a los costos financieros;
- b) El monto de los costos financieros capitalizados durante el ejercicio; y
- c) La tasa de capitalización utilizada para determinar el monto de los costos financieros que se podrán capitalizar.

Directriz 11. Impuestos sobre los beneficios

Impuestos corrientes

11.1. Los *impuestos corrientes* del ejercicio en curso y el anterior, en la medida en que no se hayan pagado, deben reconocerse como deudas. Si las sumas ya pagadas respecto del ejercicio en curso y el anterior superan las sumas devengadas en esos ejercicios, el exceso debe reconocerse como créditos.

11.2. Las ganancias relacionadas con una pérdida fiscal que se pueda trasladar al ejercicio anterior para recuperar los impuestos corrientes de un ejercicio anterior deben reconocerse como crédito.

11.3. Las deudas (créditos) por impuestos corrientes correspondientes al ejercicio en curso y al anterior deben compararse con la suma que se prevé pagar a (o recuperar de) la administración fiscal, aplicando los tipos impositivos (y la legislación fiscal) que, en la fecha de cierre del balance, hayan sido aprobados en su totalidad o en lo fundamental.

11.4. Si la empresa lo decide, puede reconocer los *créditos* y las *deudas por impuestos aplazados*.

Cuenta de resultados

11.5. Los impuestos corrientes deben reconocerse como ingreso o como gasto e incluirse en las ganancias o pérdidas netas del ejercicio, salvo en la medida en que el impuesto se origine en una transacción o un acontecimiento reconocidos en otra cuenta distinta de la cuenta de resultados.

11.6. Los impuestos corrientes deben cargarse o acreditarse directamente al patrimonio cuando correspondan a partidas que se acreditan o cargan, en el mismo ejercicio o en otro distinto, directamente al patrimonio.

Presentación de las cuentas

11.7. Los créditos y las deudas fiscales deben presentarse por separado de otros créditos y deudas de la cuenta de resultados. Los créditos y las deudas por impuestos aplazados, si se reconocen, deben distinguirse de los créditos y las deudas por impuestos corrientes.

11.8. Cuando una empresa distingue en sus estados financieros entre el activo circulante y no circulante y el pasivo circulante y no circulante, y ha decidido contabilizar los impuestos aplazados, no debe clasificar los créditos (deudas) por impuestos aplazados como activo (pasivo) circulante.

11.9. La empresa sólo debe compensar los créditos y las deudas por impuestos corrientes en el caso de que:

- a) Esté legalmente facultada para compensar las sumas reconocidas; y
- b) Tenga la intención de liquidar sobre una base neta o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Publicación de la información

11.10. Los elementos principales del gasto de impuestos (ingresos) deben presentarse por separado.

Directriz 12. Políticas contables

12.1. La dirección debe elegir y aplicar políticas contables para que los estados financieros respondan a los requisitos de la PYMEDC. Cuando no haya requisitos específicos, la dirección debe orientarse por los principios siguientes:

- a) El conjunto de las normas internacionales de información financiera (IFRS);
- b) Las interpretaciones;
- c) Los anexos a las normas;
- d) El asesoramiento para la aplicación;
- e) Las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de evaluación establecidos en el marco conceptual; y
- f) Los principios enunciados por otros organismos de normas que utilicen un marco conceptual análogo para elaborar normas contables; otros documentos relativos a la contabilidad; y las prácticas aceptadas por el sector empresarial, en la medida en que sean compatibles con los principios a) y e) anteriores.

La dirección debe aplicar sus propios criterios para elaborar políticas contables que ofrezcan la información pertinente a las necesidades de los inversores y acreedores y sean esencialmente dignas de fe.

Si la dirección basa sus políticas contables en las IFRS, al publicar la información debe guiarse por las necesidades de los usuarios. En ese caso, la empresa no está obligada a cumplir con la totalidad de las normas IFRS, y en la nota de políticas contables debe seguir demostrando que cumple con las PYMEDC.

12.2. Salvo que en otra parte de la directriz se indique específicamente que se exige o se admite la clasificación de partidas a las que conviene aplicar políticas distintas, la empresa debe elegir las políticas contables y aplicarlas, de forma coherente, a las transacciones, otros acontecimientos o circunstancias similares de un ejercicio.

12.3. Sólo se introducirá una modificación en una política contable si lo exige la directriz o si con ella se obtiene que la presentación, en los estados financieros, de los efectos de las transacciones u otras circunstancias sobre la situación financiera, los resultados financieros o el flujo de tesorería de la empresa sea más pertinente o fidedigna.

12.4. Los cambios que se indican a continuación no constituyen cambios en las políticas contables:

- a) La adopción de una política contable para transacciones u otros acontecimientos que sean esencialmente distintos de los que se venían realizando; y
- b) La adopción de una nueva política contable para transacciones y otros acontecimientos que no se hubieran realizado antes o que carecieran de importancia.

12.5. Los cambios introducidos en una política contable tras una modificación introducida en la directriz deben explicarse con arreglo a las disposiciones transitorias que en su caso acompañen a la directriz.

12.6. Si la aplicación de un cambio en la directriz tiene una repercusión de fondo en el ejercicio en curso o en cualquier ejercicio anterior presentado, la empresa debe informar:

- a) Del hecho de que el cambio en la política contable es compatible con el cambio en la directriz, con una descripción de esas disposiciones;
- b) Del valor del ajuste correspondiente al ejercicio en curso y a cada ejercicio anterior presentado;
- c) Del valor del ajuste correspondiente a los ejercicios anteriores a los que se incluyen en la información comparativa; y
- d) Del hecho de que la información comparativa haya sido corregida, o de que no se haya hecho una corrección para un determinado ejercicio anterior porque supondría un costo y un esfuerzo excesivos.

12.7. Los cambios en las políticas contables, distintos de los mencionados en el párrafo 12.5 deben aplicarse retroactivamente. El saldo inicial de los beneficios no distribuidos del ejercicio inmediatamente anterior presentado y las otras cantidades comparativas publicadas para cada ejercicio anterior presentado deben ajustarse, si procede, como si la nueva política contable hubiera estado siempre vigente.

12.8. No será necesario rectificar la información comparativa presentada para determinado ejercicio anterior cuando la rectificación suponga un costo y un esfuerzo excesivos. Cuando no se corrija la información comparativa de un ejercicio anterior determinado, se debe aplicar la nueva política contable a los saldos del activo y del pasivo al iniciarse el ejercicio siguiente y efectuar el correspondiente ajuste en el saldo inicial de los beneficios no distribuidos del ejercicio siguiente.

12.9. Cuando el cambio de una política contable tenga repercusiones en el ejercicio en curso o en cualquier ejercicio anterior presentado, o pueda afectar a ejercicios posteriores, la empresa debe informar:

- a) De los motivos del cambio;
- b) Del valor del ajuste correspondiente al ejercicio en curso y a cada ejercicio anterior presentado;
- c) Del valor del ajuste correspondiente a los ejercicios anteriores a los presentados; y

- d) De la información comparativa que se haya corregido, o de que ésta no se ha corregido para un determinado ejercicio anterior porque supondría un costo y esfuerzo excesivos.

Cambios en las estimaciones contables

12.10. El efecto de un cambio en una estimación contable debe reconocerse por anticipado imputándolo a las pérdidas o ganancias:

- a) Del ejercicio en que se introduce el cambio, si éste afecta a ese ejercicio únicamente; o
- b) Del ejercicio en que se introduce el cambio y de un ejercicio futuro, si el cambio afecta a ambos.

12.11. Debe comunicarse la naturaleza y el valor de un cambio en una estimación contable que afecte al ejercicio en curso o que se prevé afectará a ejercicios posteriores.

Errores

12.12. Debe darse cuenta retroactivamente del valor de la corrección de un error fundamental. Los errores se corrigen del siguiente modo:

- a) Bien corrigiendo las sumas comparativas correspondientes a los ejercicios anteriores en los que se produjo el error; o
- b) Si el error se produjo antes del ejercicio inmediatamente anterior, corrigiendo el saldo inicial de los beneficios no distribuidos correspondientes a ese ejercicio, para presentar los estados financieros como si el error no se hubiera producido nunca.

12.13. No es necesario corregir la información comparativa presentada para un determinado ejercicio anterior si la corrección supusiera un costo y un esfuerzo excesivos. Si no se procede a corregir las cifras comparativas, la corrección del saldo inicial de los beneficios no distribuidos del ejercicio siguiente debe reflejar el efecto acumulativo del error antes del inicio de ese ejercicio.

Publicación de la información

12.14. Las empresas deben informar:

- a) De la naturaleza del error; y
- b) Del valor de la corrección en cada ejercicio anterior presentado.

Directriz 13. Tipos de cambio

Transacciones en moneda extranjera

13.1. Las transacciones en moneda extranjera deben registrarse, al reconocerlas inicialmente en la moneda de las cuentas, aplicando al importe en moneda extranjera el *tipo de cambio* vigente entre la moneda de las cuentas y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.

13.2. En cada fecha de cierre del balance:

- a) Las *partidas monetarias* en moneda extranjera deben anotarse aplicando el *cambio vigente al cierre* del mercado;
- b) Las partidas no monetarias que se asientan según su costo histórico expresado en una moneda extranjera deben anotarse aplicando el tipo de cambio en la fecha de la transacción; y
- c) Las partidas no monetarias que se asientan según su valor razonable expresado en una moneda extranjera deben anotarse aplicando el tipo de cambio vigente en el momento en que se determinaron los valores.

13.3. Las diferencias de cambio que se derivan de la liquidación de partidas monetarias o de presentar las partidas monetarias de la empresa utilizando tipos de cambio distintos de los tipos a los que esas partidas se anotaron inicialmente durante el ejercicio, o se presentaron en estados financieros anteriores, deben reconocerse como ingresos o gastos del ejercicio en que se producen.

Publicación de la información

13.4. Las empresas deben informar:

- a) Del valor de las diferencias de cambio incluidas en las pérdidas o ganancias netas del ejercicio; y
- b) Del valor de las diferencias de cambio que surjan durante el ejercicio que se incluye en el valor contable de un activo.

13.5. Cuando la moneda de las cuentas es distinta de la moneda del país en el que está domiciliada la empresa, debe informarse del motivo de la utilización de otra moneda, así como del motivo de todo cambio en la moneda de las cuentas.

Directriz 14. Acontecimientos posteriores a la fecha de cierre del balance

14.1. Las empresas deben ajustar las sumas reconocidas en sus estados financieros a fin de tener en cuenta los acontecimientos rectificadores posteriores a la fecha de cierre del balance.

14.2. A continuación se dan varios ejemplos de *acontecimientos rectificadores posteriores a la fecha de cierre del balance* que exigen ajustar las sumas reconocidas en los estados financieros o reconocer partidas que no fueron reconocidas previamente:

- a) La sentencia judicial dictada con posterioridad a la fecha de cierre del balance que, al confirmar que la empresa ya tenía una obligación actual en la fecha de cierre, exige que la empresa corrija una provisión ya reconocida, o reconozca una provisión en lugar de limitarse a informar de un pasivo eventual;
- b) La recepción después de la fecha de cierre del balance de información que indica que el valor de un activo había disminuido en la fecha de cierre, o que debe rectificarse el valor de una pérdida por la disminución ya reconocida del valor de ese activo.
Por ejemplo:
 - i) cuando la quiebra de un cliente se produce después de la fecha de cierre del balance, por lo general esto confirma que en la fecha del cierre ya existía una pérdida en la partida de efectos comerciales por cobrar y que la empresa debe rectificar el valor contable de esa partida; y
 - ii) la venta de existencias después de la fecha de cierre del balance puede ser una indicación de su valor realizable neto en la fecha de cierre;
- c) La determinación con posterioridad a la fecha de cierre del balance del costo de activos comprados o de activos vendidos antes de la fecha de cierre;
- d) La determinación con posterioridad a la fecha de cierre del balance del importe de los pagos por concepto de participación en los beneficios o de bonificaciones, si la empresa tenía una obligación legal o *implícita* de hacer esos pagos en la fecha de cierre del balance a consecuencia de acontecimientos anteriores a esa fecha; y
- e) El descubrimiento de fraudes o errores que indiquen que los estados financieros no eran veraces.

14.3. Una empresa no debe preparar sus estados financieros basándose en la plena actividad si la dirección decide, después de la fecha de cierre del balance, que tiene la intención de liquidarla o de poner fin a su actividad mercantil, o que no tiene otra alternativa realista que hacerlo.

14.4. Las empresas no deben rectificar las sumas reconocidas en los estados financieros para reflejar acontecimientos no rectificadores ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre del balance.

14.5. Ejemplo de acontecimiento no corrector posterior a la fecha de cierre del balance es la disminución del valor de mercado de las inversiones entre la fecha de cierre y la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros. La caída del valor de mercado por lo general

no está relacionada con el estado de las inversiones en la fecha de cierre, sino que refleja circunstancias que surgen en el ejercicio siguiente. Por lo tanto, las empresas no rectificarán las sumas correspondientes a inversiones reconocidas en sus estados financieros. De igual modo, las empresas no actualizarán las sumas por concepto de inversiones publicadas en la fecha de cierre del balance, si bien con arreglo al párrafo 14.7 quizás deban presentar más información.

14.6. Si después de la fecha de cierre del balance una empresa recibe información sobre las condiciones existentes en la fecha de cierre, la empresa debe, a la luz de la nueva información, actualizar la información ya publicada relacionada con esas condiciones.

14.7. Cuando un acontecimiento no rectificador ocurrido con posterioridad a la fecha de cierre es de tal importancia que la omisión de divulgarlo puede afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros de efectuar evaluaciones y adoptar decisiones correctas, la empresa debe publicar la información siguiente por cada tipo importante de acontecimientos no rectificadores ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre:

- a) La naturaleza del acontecimiento; y
- b) Una estimación de sus repercusiones financieras, o una declaración de que no se puede efectuar tal estimación.

14.8. A continuación se dan varios ejemplos de acontecimientos no rectificadores ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre que pueden ser de tal importancia que la omisión de divulgarlos puede afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros de efectuar evaluaciones y adoptar decisiones correctas:

- a) El anuncio de un plan para interrumpir una operación, la venta de activos o el pago de deudas atribuibles a la interrupción de una operación, o la celebración de acuerdos vinculantes para vender esos activos o liquidar esas deudas;
- b) Las compras y ventas importantes de activos, o la expropiación por el Estado de activos importantes; y
- c) La destrucción de una gran instalación industrial por un incendio con posterioridad a la fecha de cierre del balance.

14.9. Si se propone o declara la distribución de dividendos a los tenedores de participaciones del capital social después de la fecha de cierre del balance, la empresa no debe reconocer estos dividendos como pasivo en la fecha de cierre.

14.10. Toda empresa debe dar a conocer la fecha en que se autorizó la publicación de los estados financieros y la persona que dio la autorización. Si los propietarios de la empresa u otras personas están facultados para rectificar los estados financieros después de publicados, la empresa debe dar a conocer este hecho.

Directriz 15. Publicación de información sobre las empresas vinculadas

15.1. Esta sección abarca únicamente las relaciones entre *empresas vinculadas* que se describen en los apartados a) a d) siguientes:

- a) Las empresas que bien directamente, bien indirectamente por medio de uno o más intermediarios, están sometidas al mismo control común que la empresa informante;
- b) Las personas que por tener, directa o indirectamente, una participación política en el total de votos de la empresa informante ejercen una *influencia considerable* en la empresa, y los familiares cercanos de esas personas;
- c) El personal directivo clave (es decir, las personas que tienen autoridad y facultades para planificar, dirigir y controlar las actividades de la empresa informante, en particular los consejeros y ejecutivos de las empresas y los familiares cercanos de estas personas; y
- d) Las empresas en las que, cualquiera de las personas mencionadas en los apartados b) o c) tiene directa o indirectamente una participación considerable en los votos de la empresa o puede ejercer una gran influencia. En este apartado se incluyen las empresas que pertenecen a consejeros o a accionistas mayoritarios de la empresa informante y las empresas en las que uno de sus altos directivos lo es también de la empresa informante.

Al examinar cada una de las relaciones entre empresas vinculadas se debe prestar atención a la esencia de la relación y no únicamente a la naturaleza jurídica de la misma.

15.2. En el marco de esta directriz se considera que no son empresas vinculadas las que se indican a continuación:

- a) Dos empresas por el mero hecho de tener un consejero común, sin perjuicio de lo que dispone el párrafo 15.1 (pero se debe considerar la posibilidad, y evaluar la probabilidad, de que el consejero pueda influir en las políticas de las dos empresas en las operaciones entre ellas);
- b)
 - i) los establecimientos de crédito;
 - ii) los sindicatos;
 - iii) las empresas de servicios públicos; y
 - iv) los departamentos y organismos del Estado, en el curso de sus relaciones normales con una empresa en virtud únicamente de esas relaciones (si bien pueden restringir la libertad de acción de una empresa o participar en sus procesos de adopción de decisiones); y
- c) Un único cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente general con el que la empresa tenga tratos que representen un volumen importante de negocios, simplemente por la dependencia económica que esto entraña.

Publicación de la información

15.3. A continuación se dan ejemplos de situaciones en que las transacciones entre *empresas vinculadas* pueden dar lugar a que la empresa informante publique información sobre ellas en el ejercicio al que correspondan:

- a) La compra o venta de productos (acabados o no);
- b) La compra o venta de terrenos y otros activos;
- c) La prestación o recepción de servicios;
- d) Los contratos de agencia;
- e) Los contratos de arrendamiento financiero;
- f) La transferencia de investigación y desarrollo;
- g) Los contratos de licencia;
- h) Los contratos de crédito (incluidos los préstamos y las aportaciones de capital, en efectivo o en especie);
- i) Las fianzas y garantías; y
- j) Los contratos de gestión.

15.4. Debe informarse de las relaciones entre las empresas vinculadas cuando hay control, con independencia de que haya habido o no transacciones entre ellas.

15.5. Si ha habido transacciones entre las empresas vinculadas, la empresa informante debe informar de la naturaleza de las relaciones entre esas empresas, así como de los tipos de transacciones y de los datos de estas transacciones que sean necesarios para comprender los estados financieros.

15.6. Los datos de las transacciones necesarios para comprender los estados financieros son por lo general:

- a) El valor de la transacción, expresado en una cantidad o en un porcentaje apropiado;
- b) Las cantidades o los porcentajes adecuados de los elementos pendientes; y
- c) Las políticas de fijación de precios.

15.7. Los elementos de naturaleza análoga pueden declararse globalmente, salvo cuando sea necesario informar por separado para entender los efectos de las transacciones entre las empresas vinculadas sobre los estados financieros de la empresa informante.
