

CLARIDAD Y CALIDAD DE LAS NOTAS EXPLICATIVAS EN ESTADOS FINANCIEROS BAJO IFRS. UN ESTUDIO DE BRECHAS DE EXPECTATIVAS GAPS PARA NORMAS CONTABLES (NIC 2, NIC 16, NIC 37 Y NIC 38)

CLARITY AND QUALITY OF EXPLANATORY NOTES IN FINANCIAL STATEMENTS UNDER IFRS. A STUDY OF GAPS EXPECTATION GAPS FOR ACCOUNTING STANDARDS (IAS 2, IAS 16, IAS 37 AND IAS 38)

José Salas Avila

Ph.D. in Accounting and International Business de la Universidad de Texas Pan-American (Texas-USA). Contador Público y Auditor de la Universidad de Talca. - Email: jsalas@utalca.cl (Autor Corresponsal)

Percy Vilchez Olivares

Doctor en Ciencias Contables y Empresariales en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Perú. Master en Administración de Negocios de la Universidad de Québec, Canadá. - Email: pvilchezo@unmsm.edu.pe

José O. Curvelo Hassan

Doctor en Contabilidad en la Universidad de Valencia (España). Maestría en Filosofía en la Universidad Santo Tomás de Colombia. Contador Público de la Universidad Cooperativa de Colombia. - Email: jcurvelohassan@yahoo.es

[Recibido: 15/05/2016 Aceptado: 20/08/2017]

RESUMEN

Este análisis situacional de la claridad y calidad de las notas explicativas en los estados financieros bajo IFRS (Obligatory Disclosure), pretende entregar claridad acerca de la calidad de la información entregada en las notas explicativas para 4 normas de Información Contable, claves en la información financiera en los países de la región, que son la NIC 2; Notas referente a Inventarios, NIC 16; Notas referente a Propiedad Planta y Equipos, NIC 37; Notas referente a Provisiones, y NIC 38; Notas referente a Activos Intangibles. Adicionalmente, este trabajo estudia la brecha de expectativas (Expectation Gaps) que existe en la información entregada en las notas de los estados financieros para tres importantes grupos de interés de estos estados financieros; a) los auditores externos, b) los administradores de empresas y c) accionistas. El análisis se efectuó en estados financieros de 6 países de la región; Argentina, Chile, Colombia, Perú, Paraguay, y Uruguay, se pidió la opinión de profesionales de los tres grupos mencionados anteriormente y se obtuvo una respuesta de 230 opiniones profesionales de notas a los estados financieros de empresas de los 6 países antes mencionados. Las conclusiones están claras de acuerdo a la evidencia obtenida. Como se esperaba, los terceros interesados en los estados financieros y sus notas estiman que dichas notas explicativas aun no tienen la claridad ni la calidad que los auditores y administradores sostienen.

PALABRAS CLAVE

Análisis situacional contable, notas explicativas a los estados financieros, brecha de expectativas.

ABSTRACT

This situational analysis of the clarity and quality of the explanatory notes in the financial statements under IFRS (obligatory Disclosure), aims to clarify the quality of the information provided in the explanatory notes for 4 accounting information standards. They are key to the financial information in the countries of the region, the IAS 2 Notes relate to inventories, the IAS 16 are Notes regarding Plant and Equipment Property, IAS 37 Notes are about Provisions and the IAS 38 are Notes regarding Intangible Assets. Additionally, this paper studies the expectation gaps existing in the information delivered in the notes of the financial statements for three important interest groups: a) external auditors, b) business managers and c) shareholders. The analysis was carried out of financial statements for 6 countries in the region: Argentina, Chile, Colombia, Peru, Paraguay and Uruguay. Were asked the opinion of professionals from the three groups mentioned and the response of 230 professional opinions of notes to the company's financial statements was obtained from the 6 countries. The conclusions are clear according to the evidence obtained. As expected, third parties interested in the financial statements and their notes estimate that these explanatory notes do not yet have the clarity or quality that the auditors and administrators argue.

KEYWORDS

Situational accounting analysis, explanatory notes to the financial statements, expectation gaps.

Como Citar: Salas, J., Vilchez, P., y Curvelo, J. (2017). Claridad y calidad de las notas explicativas en estados financieros bajo IFRS. Un estudio de brechas de Expectativas Gaps para normas contables (NIC 2, NIC 16, NIC 37 y NIC 38). *Quipukamayoc*, 25(49), 27-40. doi: <http://dx.doi.org/10.15381/quipu.v25i49.14277>

INTRODUCCIÓN

Sin lugar a dudas con el desarrollo sistemático del proceso de globalización y teniendo en cuenta el creciente aumento de la tecnología, que da paso a la llamada sociedad del conocimiento y la información, los procesos de recolección, registro, almacenamiento, análisis, verificación y revelación de la información contable y financiera han sido objeto de las diversas y profundas transformaciones tanto a nivel teóricas como prácticas. Adicionalmente, el acceso a mayor información ha dado un creciente impulso a las comparaciones profesionales especialmente en contabilidad y auditoría, lo que implica mayor saber teórico y práctico en ambas disciplinas.

En este creciente y dinámico entorno, la contabilidad y sus revelaciones financieras y la auditoría se han posicionado entre las áreas disciplinarias con más avances en cuanto a terminología y metodología de los últimos años y en el área profesional es considerada como un área de evolución continua y así también con un gran reconocimiento internacional.

En resumen, las problemáticas institucionales de la auditoría se presentan como ejemplo más tangible de las revoluciones políticas y económicas de nuestro tiempo: “La profesión se encuentra en el medio de una transición extraordinaria, y no está claro donde está conduciendo esta transición” (Código de ética de la IFAC.).

Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés), son emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), y constituyen estándares contables internacionales que basado en la constitución de la Fundación IFRS,

tienen como objetivos desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas; promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.

Las entidades que aplican las Normas Internacionales de Información Financiera deben informar que emiten los estados financieros de acuerdo a los parámetros establecidos en estos estándares contables. Esto significa que las entidades deben cumplir con todos los requerimientos de todas las normas contables aplicables. Sin embargo, el requisito universal es que los estados financieros deben presentar en forma razonable la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. La aplicación correcta de las NIIF, con la revelación adicional cuando es requerida, se presume que resulta en una emisión de estados financieros que logran una presentación razonable de toda la situación financiera y económica de la entidad.

La implementación de estándares contables internacionales denominados Normas internacionales de contabilidad y las normas internacionales de información financiera en todos los países del mundo ha generado impensadas posibilidades de investigaciones contable, actual y futura, siendo una de ellas la investigación práctica de la contabilidad.

Es en este ámbito en donde este tra-

bajo de investigación se centra, “notas explicativas obligatorias a los estados financieros”, centrándonos en 4 de las normas internacionales de contabilidad más usadas por las empresas de la región; NIC 2 – Inventarios, la NIC 16; - Propiedad Planta y Equipos, la NIC 37 - Provisiones, y la NIC 38 - Activos Intangibles.

La información a revelar por cada una de las normas es analizada a continuación:

NIC 2. Inventarios

La información a revelar de manera obligatoria para los inventarios se detalla a continuación. No se cambiaron los títulos, los números que identifican la sección en la norma correspondiente, ni los achurados de la norma 2016.

Inventarios contabilizados al valor razonable menos los costos de venta
IN16 La Norma requiere la revelación del importe en libros de los inventarios que se contabilicen al valor razonable menos los costos de venta.

Baja de inventarios

IN17 La Norma requiere la revelación del importe de las bajas en cuentas de inventarios que se hayan reconocido como gasto del periodo, y elimina el requerimiento de revelar el importe de los inventarios llevados al valor neto realizable.

Información a revelar

En los estados financieros se revelará la siguiente información:

- (a) Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizado;
- (b) el importe total en libros de los

inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la entidad;

- (c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;
- (d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
- (e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;
- (f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;
- (g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y
- (h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados.

NIC 16. Propiedades, Planta y Equipos

La información a revelar de manera obligatoria para las propiedades, planta y equipos se detalla a continuación. No se cambiaron los títulos, los números que identifican la sección en la norma correspondiente, ni los achurados de la norma 2016.

En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases

de propiedades, planta y equipo, la siguiente información:

- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- (b) los métodos de depreciación utilizados;
- (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- (d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y
- (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
 - (iv) los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36;
 - (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36;
 - (vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 36;
 - (vii) la depreciación;
 - (viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo

también las diferencias de conversión de un operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y (ix) otros cambios.

En los estados financieros se revelará también:

- (a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- (b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;
- (c) el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y
- (d) si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado.

La selección de un método de depreciación y la estimación de la vida útil de los activos son cuestiones que requieren la realización de juicios de valor. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministran a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar:

- (a) la depreciación del periodo, tanto si se ha reconocido en el resultado de

periodo, como si forma parte del costo de otros activos; y

(b) la depreciación acumulada al término del periodo.

De acuerdo con la NIC 8, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto del cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede aparecer, en las propiedades, planta y equipo, respecto a los cambios en las estimaciones referentes a:

- (a) valores residuales;
- (b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;
- (c) vidas útiles; y
- (d) métodos de depreciación.

Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus valores revaluados, se revelará la siguiente información, además de la información a revelar requerida por la NIIF 13:

- (a) la fecha efectiva de la revaluación;
- (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
- (c)– (d) [eliminados]
- (e) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y
- (f) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

Seguando la NIC 36, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro

del valor, además de la información requerida en los puntos del párrafo 73(e)(iv) a (vi).

Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

- (a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
- (c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y
- (d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

NIC 37. Provisiones

La información a revelar de manera obligatoria para las provisiones en los estados financieros se detalla a continuación. No se cambiaron los títulos, los números que identifican la sección en la norma correspondiente, ni los achurados de la norma 2016.

Información a revelar

Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:

- (a) el importe en libros al principio y al final del periodo;
- (b) las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;
- (c) los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo;

(d) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; y

(e) el incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento. No se requiere información comparativa.

NIC 38. Activos Intangibles

La información a revelar de manera obligatoria para los activos intangibles se detalla a continuación. No se cambiaron los títulos, los números que identifican la sección en la norma correspondiente, ni los achurados de la norma 2016.

Si se estima que un activo intangible tiene una vida útil indefinida, la Norma requiere que la entidad informe del importe en libros de ese activo y de las razones que apoyan la evaluación de vida útil indefinida.

Información a revelar

La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos intangibles que se hayan generado internamente y los demás:

- (a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
- (b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
- (c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;
- (d) la partida o partidas del estado de resultado integral en las que está in-

cluida la amortización de los activos intangibles;

(e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:

(i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquéllos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios;

(ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;

(iii) los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere);

(iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere);

(v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiere);

(vi) el importe de la amortización reconocida durante el periodo;

(vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y

(viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.

MATERIAL Y MÉTODOS

De acuerdo a la información a revelar de cada una de las siguientes normas; NIC 2 – Inventarios, la NIC 16; - Propiedad Planta y Equipos, la NIC

37 - Provisiones, y la NIC 38 - Activos Intangibles, se procedió a realizar un cuestionario de calidad de notas a los estados financieros para cada NIC.

Los profesionales del Centro de Investigación y Estudios Contables (CIEC) de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Talca se encargó de obtener los estados financieros completos de empresas listadas de Argentina, Chile, Colombia, Perú, Paraguay y Uruguay.

Con el apoyo de socios y gerentes de las principales empresas de auditoría internacional en Chile, se obtuvieron las direcciones electrónicas de Administradores, auditores y “terceros interesados”. Durante el primer semestre de 2017, fueron enviadas solicitudes de participación a 400 profesionales de los tres grupos, 85 de las cuales fueron respondidas afirmativamente.

La metodología de recolección de datos fue enviar a cada participante, el cuestionario definido en un anexo, junto con tres estados financieros completos de su propio país. La solicitud de participación explicaba que una vez leída las notas explicativas en referencia en esta investigación,

los profesionales debían contestar el cuestionario usando la siguiente escala definida y basada en las escalas Likert.

El cuestionario se contestaba a través de una escala de aceptación Likert que consistía en 7 puntos como sigue:

1. La nota no cumple en absoluto con lo requerido por la NIC.
2. La nota no cumple con la mayoría de lo requerido por la NIC.
3. La nota no cumple con lo mínimo requerido por la NIC.
4. La nota cumple lo mínimo requerido por la NIC.
5. La nota cumple parcialmente con lo requerido por la NIC.
6. La nota cumple mayoritariamente con todo lo requerido por la NIC.
7. La nota cumple absolutamente con todo lo requerido por la NIC.

RESULTADOS

Resultados Globales

La muestra por conveniencia de la Investigación, está compuesta por los siguientes países con el número de empresas listadas:

Tabla 1.

Muestra de estudio / Fuente: Elaboración propia

País	Estados Financieros	Cuestionarios
Argentina	15	40
Chile	20	50
Colombia	15	40
Perú	15	40
Paraguay	10	30
Uruguay	10	30
Totales	85	230

Como mínimo, tres estados financieros fueron enviados a un auditor o a un administrador financiero o a un usuario.

Esta metodología indica que cada nota explicativa de los estados finan-

cieros fue opinada por tres profesionales de acuerdo a su rol.

Adicionalmente, los 12 expertos opinaron técnicamente de las notas explicativas de los 85 estados financieros.

Los resultados de las 230 encuestas se resumen a continuación por cada una de las normas en global, usando las medias simples. Cuando se realizan comparaciones entre grupos, las medias simples nos ayudan a aclarar las posiciones como un todo

Tabla 2.

Grupos de interés / Fuente: Elaboración propia

Grupo de Interés	NIC 2	NIC 16	NIC 37	NIC 38	NIA 315
Audidores	5,6	5,8	5,8	5,3	5,7
Administradores	5,9	5,5	5,8	5,6	5,5
Terceros Interesados	4,0	4,5	3,9	4,3	4,7
Grupo Control	4,8	5,2	4,9	5,3	4,6

Como primer análisis, podemos estar algo preocupados profesionalmente pues es opinión global de los profesionales que respondieron la encuesta, que las notas explicativas cumplen con lo mínimo obligatorio requerido por las normas, ya que sus medias

simples están entre los promedios 4, La nota cumple lo mínimo requerido por la NIC, y la nota 5, La nota cumple parcialmente con lo requerido por la NIC. Excepcionalmente, la NIC 37, provisiones no logra el mínimo

obligatorio requerido por la norma, en opinión de terceros interesados o usuarios preparados.

En la siguiente Figura se muestra la situación antes respaldada.

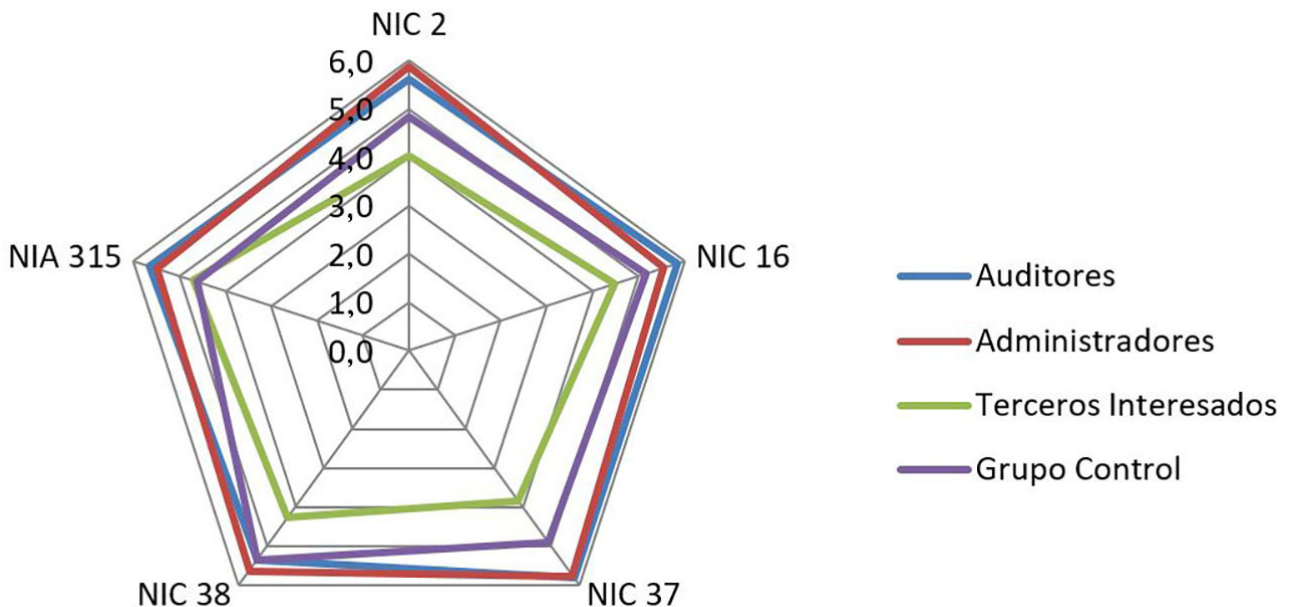


Figura 1. Medias simples por grupo de interés
Fuente: Elaboración propia

Resultados Individuales

Los resultados de las 230 encuestas se resumen a continuación por cada una de las normas.

Los resultados se analizan mediante la comparación simple de medias de las respuestas de los tres grupos diferentes de análisis de la calidad y claridad

de las notas explicativas.

Para la NIC 2, estas son las 10 revelaciones obligatorias finales que se evaluaron:

Tabla 3.

Información a revelar NIC 2 / Fuente: Elaboración propia

Pregunta	Información a revelar NIC 2
1	36(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizado;
2	36(b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la entidad;
3	36(c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta;
4	36(d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
5	36(e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;
6	36(f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34;
7	36(g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y
8	36(h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.
9	38 El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.
10	39 Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Tabla 4.

Grupos de interés y NIC 2 / Fuente: Elaboración propia

Respondientes	NIC 2. Apartado 36 Preguntas 1 a 8	NIC 2. Apartado 38 Pregunta 9	NIC 2. Apartado 39 Pregunta 10
Audidores	5,6	5,4	5,8
Administradores	5,8	5,6	6,2
“Terceros Interesados”	4,3	3,8	4,0
Grupo Control	5,0	4,5	5,0
Brecha entre “Preparadores y terceros interesados”	-1,4	-1,7	-2,0
Brecha de calidad entre “Preparadores y grupo de expertos”	-0,7	-1,0	-1,0

Para las revelaciones de la NIC 2, preocupa que exista una brecha de dos puntos de un total de siete puntos para lo relacionado a la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos.

En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano obra y otros costos, junto

con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

Los usuarios o terceros interesados indican que la información en notas explicativas referentes al punto 38 de la NIC 2, “explicar el monto de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada

entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución” es menor a lo mínimo que se requiere.

La brecha entre Preparadores y usuarios normalmente es el doble que la brecha entre preparadores y expertos para la información referente a inventarios. Esto podría indicar que los usuarios o terceros interesados siempre exigen más y mayor información de los estados financieros que les interesan y las notas explicativas aún siguen siendo insuficientes para sus necesidades.

Las brechas totales por NIC 2 son:

Tabla 5.

Brechas y NIC 2 / Fuente: Elaboración propia

Brechas	NIC 2. Inventarios
Brecha entre “Preparadores y terceros interesados”	-1,7
Brecha de calidad entre “Preparadores y grupo de expertos”	-0,9

Como fue discutido individualmente, la necesidad de más claridad acerca de la información requerida en las notas explicativas de los inventarios de las empresas es requerida por los usuarios.

Después de las notas explicativas de

provisiones, las notas explicativas de inventarios son las con mayor deuda informativa para los usuarios. (-1,7 y -1,9 respectivamente)

En global, y de acuerdo a los datos de esta investigación, los expertos también definen que para las notas de

inventarios y provisiones se requiere mayor dedicación y despliegue de información adicional. Deuda de un punto de siete en la evaluación.

Para la NIC 16, estas son las 21 revelaciones obligatorias finales que se evaluaron:

Tabla 6.

Información a revelar NIC 16 / Fuente: Elaboración propia

Pregunta	Información a revelar NIC 16
11	73(a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
12	73(b) los métodos de depreciación utilizados;
13	73(c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
14	73(d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y
15	73(e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando: (i) las adiciones;
16	73(e)(ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;

17	73(e)(iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
18	73(e)(iv) los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36;
19	73(e)(v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36;
20	73(e)(vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 36;
21	73(e)(vii) la depreciación;
22	73(e)(viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo también las diferencias de conversión de un operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;
23	73(e)(ix) otros cambios.
24	74 En los estados financieros se revelará también: (a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;
25	74(b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;
26	74(c) el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y
27	74(d) si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado.
28	79(a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
29	79(b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
30	79(c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
31	79(d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

Tabla 7.

Grupos de interés y NIC 16 / Fuente: Elaboración propia

Respondientes	NIC 16. Apartado 73 Preguntas 11 a 23	NIC 16. Apartado 74 Pregunta 24 a 27	NIC 16. Apartado 79 Pregunta 28 a 31
Audidores	6,1	6,0	5,4
Administradores	6,1	5,5	5,0
“Terceros Interesados”	5,1	4,2	4,1
Grupo Control	5,5	5,0	5,0
Brecha entre “Preparadores y terceros interesados”	-1,0	-1,6	-1,1
Brecha de calidad entre “Preparadores y grupo de expertos”	-0,6	-0,8	-0,2

La brecha entre Preparadores y usuarios normalmente es el doble que la brecha entre preparadores y expertos para la información referente a Propiedad Planta y Equipos. Esto podría indicar que los usuarios o terceros interesados siempre exigen más y mayor información de los estados financieros que les interesan y las notas explicativas aún siguen siendo insuficientes para sus necesidades. La mayor diferencia entre las brechas

mencionadas anteriormente (más de 5 veces) está relacionada a la información de; 79(a) el monto en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio; 79(b) el monto en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso; 79(c) el monto en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso

activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y la información referente al punto 79(d) que es necesario dejar en notas explicativas, cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su monto en libros.

Las brechas totales por NIC 16 son:

Tabla 8.

Brechas y NIC 16 / Fuente: Elaboración propia

Brechas	NIC 16. Propiedad, Planta y Equipos
Brecha entre “Preparadores y terceros interesados”	-1,2
Brecha de calidad entre “Preparadores y grupo de expertos”	-0,5

La brecha entre los preparadores y los usuarios de información financiera para la NIC 16 es bastante menos que para la NIC 2 y 37. Esto respalda la idea de que los terceros interesados siguen requiriendo más información

en notas explicativas, pero no tanto como la necesidad para aclarar temas de inventarios y provisiones. Adicionalmente, la brecha entre preparadores de estados financieros y expertos es la mitad de una unidad de medida,

lo que respalda la evaluación de que las notas explicativas en la región tienen un grado de acuerdo en lo revelado pero menor a lo óptimo como nota explicativa requerida por la norma.

Tabla 9.

Información a revelar NIC 37 / Fuente: Elaboración propia

Pregunta	Información a revelar NIC 37
32	84 Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de: (a) el importe en libros al principio y al final del periodo;
33	84(b) las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;
34	84(c) los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo;
35	84(d) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; y
36	84(e) el incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.
37	85 La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos: (a) una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;
38	85(b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48;y
39	85(c) el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados.

La siguiente tabla muestra los promedios simples y su comparación referente a las 230 encuestas completas relacionadas a las revelaciones de la NIC 37:

Tabla 10.

Grupos de interés y NIC 37 / Fuente: Elaboración propia

Respondientes	NIC 37. Apartado 84 Preguntas 11 a 23	NIC 37. Apartado 85 Pregunta 24 a 27
Auditores	6,2	5,4
Administradores	6,1	5,4
“Terceros Interesados”	3,8	3,9
Grupo Control	4,8	5,0
Brecha entre “Preparadores y terceros interesados”	-2,4	-1,5
Brecha de calidad entre “Preparadores y grupo de expertos”	-1,4	-0,4

La brecha entre Preparadores y usuarios normalmente es el doble que la brecha entre preparadores y expertos para la información revelada en notas referente a las provisiones de las empresas. Esto podría indicar que los usuarios o terceros interesados siempre exigen más y mayor información de los estados financieros especialmente en temas más específicos del área de la contabilidad y la auditoría. Las provisiones técnicamente siempre han sido problemáticas porque su carga técnica exige mucho conoci-

miento, sobre todo bajo IFRS. También, una gran diferencia entre las brechas mencionadas anteriormente (más de 4 veces) está relacionada a la información que se debería revelar acerca de cada tipo de provisión, especialmente la información sobre los siguientes extremos como; (a) una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma; (b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas

al monto o al calendario de las salidas de esos recursos. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y (c) el monto de cualquier reembolso esperado, indicando el monto de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados.

Las brechas totales por NIC 37 son:

Tabla 11.

Brechas y NIC 37 / Fuente: Elaboración propia

Brechas	NIC 37. Provisiones
Brecha entre “Preparadores y terceros interesados”	-1,9
Brecha de calidad entre “Preparadores y grupo de expertos”	-0,9

De acuerdo a la información que respalda este trabajo empírico de investigación, definitivamente las notas explicativas de provisiones son las menos explicativas para los terceros

interesados y es en donde la brecha de expectativas se aumenta. Razones más que obvias se respaldan en los puntos analizados individualmente.

Para la NIC 38, estas son las 20 revelaciones obligatorias finales que se evaluaron:

Tabla 12.

Información a revelar NIC 38 / Fuente: Elaboración propia

Pregunta	Información a revelar NIC 38
40	118 La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos intangibles que se hayan generado internamente y los demás: (a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
41	118(b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
42	118(c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;
43	118(d) la partida o partidas del estado de resultado integral en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
44	118(e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando: (i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquéllos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios;
45	118(e) (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;
46	118(e) (iii) los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere);
47	118(e)(iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere);
48	118(e)(v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiere);
49	118(e)(vi) el importe de la amortización reconocida durante el periodo;
50	118(e)(vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y
51	118(e)(viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.
52	122(a) En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.
53	122(b) Una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad.
54	122(c) Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno y reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44): (i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;
55	122(c) (ii) su importe en libros; y
56	122(c) (iii) si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.
57	122(d) La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.
58	122(e) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.
59	126 La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el periodo.

La siguiente tabla muestra los promedios simples y su comparación referente a las 230 encuestas completas relacionadas a las revelaciones de la NIC 38:

Tabla 13.

Grupos de interés y NIC 38 / Fuente: Elaboración propia

Respondientes	NIC 38. Apartado 118 Preguntas 40 a 51	NIC 38. Apartado 122 Pregunta 52 a 58	NIC 38. Apartado 126 Pregunta 59
Audidores	6,1	5,9	4,0
Administradores	5,7	5,7	5,5
“Terceros Interesados”	4,5	4,8	3,5
Grupo Control	5,5	5,5	5,0
Brecha entre “Preparadores y terceros interesados”	-1,4	-1,0	-1,3
Brecha de calidad entre “Preparadores y grupo de expertos”	-0,4	-0,3	0,3

Después del análisis de los tres aspectos más importantes de las notas explicativas con respecto a activos intangibles, podemos mencionar que la información revelada para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos intangibles que se hayan generado internamente y los demás, además de una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, y también la revelación de aspectos adicionales de activos intangibles generados internamente cuenta con respaldo de todos los actores y a bastante buen nivel. La mayor diferencia para

la NIC 38 radica en la información revelada acerca del monto agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el periodo. Los terceros interesados sostienen que es en donde mayor revelación falta en las notas explicativas.

Causa extrañeza también que la brecha de calidad entre preparadores y expertos sea positiva. Dentro de nuestra comparación simple de medias, este es el único aspecto en donde el grupo de control encuentra mejor

calidad de estas notas explicativas que los mismos preparadores.

Es importante mencionar que la brecha entre Preparadores y usuarios es tres veces en promedio mayor que la brecha entre preparadores y expertos para la información referente a los activos biológicos. Esto indica que los usuarios o terceros interesados siempre exigen más y mayor información de las notas explicativas de los activos biológicos en los estados financieros.

Las brechas totales por NIC 38 son:

Tabla 14.

Brechas y NIC 38 / Fuente: Elaboración propia

Brechas	NIC 38. Activos Intangibles.
Brecha entre “Preparadores y terceros interesados”	-1,2
Brecha de calidad entre “Preparadores y grupo de expertos”	-0,2

De acuerdo a la información que respalda este trabajo empírico de investigación, definitivamente las notas explicativas de activos intangibles son poco explicativas para los terceros

interesados de acuerdo a lo que ellos necesitan. Ahora bien, la brecha entre preparadores y expertos es la menor de todas las demás NICs. Esto quiere decir que existe un importante grado

de acuerdo entre preparadores y expertos acerca de la información a revelar, pero siempre menor a lo óptimo a revelar

DISCUSIÓN

Las conclusiones están claras de acuerdo a la evidencia obtenida. Como se esperaba, los terceros interesados en la información financiera de las empresas y sus notas explicativas, estiman que las notas a los estados financieros aun no tienen la claridad ni la calidad que los auditores y administradores sostienen. Después de varios años de experiencia en IFRS los terceros y público interesado sostienen que las notas a los estados financieros pudiesen mejorar en claridad y entendimiento.

Para los auditores y administradores de empresas que publican sus estados financieros y sus notas, la evaluación siempre es satisfactoria, no existiendo diferencias estadísticamente entre sus opiniones.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICAS

Bautista C., N (2011). *Proceso de la Investigación Cualitativa. Epistemología, metodología y aplicaciones*. Editorial El Manual Moderno, Colombia.

García Fronti, I. (2013). *Introducción a las Normas Internacionales de infor-*

mación Financiera. Alfaomega Grupo Editor, México.

International Accounting Standards Board IASB (2016). NIC 2 Inventarios, NIC Propiedades, planta y equipo, NIC 37 Provisiones y NIC 38 Activos intangibles. Inglaterra.

KPMG International Financial Reporting Group (2012). *Las NIIF comentadas*. Editorial Aranzadi S.A., España.